# Beziehungen zwischen dem Schuldrecht des B.G.B. und dem Reichssteuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der

Hohen Juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg

vorgelegt von

**Paul Schlingmann,**
Rechtsanwalt in Bremen.

Marburg
1926.

Angenommen von der juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg.
Berichterstatter: Professor Dr. W. Merk.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

## § 1.

### Einleitung.

Soweit die Beziehungen, die sich zwischen dem Schuldrecht des B. G. B. und dem Reichssteuerrecht feststellen lassen, in rechtlicher Hinsicht von Interesse sind, kann man zwei Gruppen unterscheiden. Die Beziehungen der einen Gruppe ergeben sich bei einem Vergleich zwischen den allgemeinen schuldrechtlichen Vorschriften des B. G. B. und denjenigen Rechtsnormen, die im Steuerschuldrecht zur Anwendung gelangen, denn das Steuerrecht hat als Teil des öffentlichen Rechts für das Steuerschuldverhältnis, obwohl es im gewissen Umfange auch bürgerlich-rechtliche Bestimmungen übernommen hat, zum großen Teil abweichende oder nur ähnliche Normen herausgebildet.

Die Beziehungen der anderen Gruppen beruhen darauf, daß vielfach bürgerlich-rechtliche Schuldverhältnisse Tatbestände darstellen oder doch die rechtliche Grundlage für Tatbestände bilden, an die der Gesetzgeber das Entstehen einer Steuerschuld geknüpft hat. Die Untersuchung dieser Beziehungen zwischen dem Schuldrecht des B. G. B. und den Reichssteuergesetzen soll in erster Linie den Gegenstand dieser Arbeit bilden. Es soll so in Anlehnung an das System des B. G. B. darzulegen versucht werden, was in steuerrechtlicher Hinsicht bei den einzelnen Schuldverhältnissen des B. G. B. zu beachten ist. Ich habe daher in meinen Ausführungen vor allem erörtert, unter welchen Voraussetzungen bürgerlich-rechtliche Schuldverhältnisse zum Entstehen einer Steuerschuld führen, wann Steuerbefreiungs- oder Ermäßigungsgründe in Frage kommen, wer von den Beteiligten als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird usw.

Da das Steuerschuldverhältnis hierbei aber insofern eine Rolle spielen wird, als fast ausschließlich — ausgehend von den einzelnen Schuldverhältnissen des B. G. B. — die rechtlichen Voraussetzungen für sein Zustandekommen untersucht werden, so habe ich es für zweckmäßig erachtet, bevor ich zu meiner eigentlichen Aufgabe übergehe, im ersten Abschnitt meiner Ausführungen das Steuerschuldverhältnis in seinen charakteristischen Grundzügen kurz zu streifen und auch die sich aus einem Vergleich zwischen ihm und den allgemeinen schuldrechtlichen Grundsätzen des B. G. B. ergebenden Beziehungen in ihren wesentlichsten Punkten zu erörtern.

Die einzelnen Steuergesetze habe ich bei denjenigen Rechtsgeschäften, mit denen sie am engsten verknüpft sind, ausführlicher berücksichtigt, und, um Wiederholungen zu vermeiden, bei den übrigen mit dem betreffenden Steuergesetz in Beziehung stehenden Schuldverhältnissen auf diese Ausführungen verwiesen. Es sind so insbesondere Umsatz- und Einkommensteuer beim Kauf und Dienstvertrag ausführlicher behandelt worden, so daß bei den meisten anderen Schuldverhältnissen hinsichtlich der übereinstimmenden allgemeinen steuerrechtlichen Voraussetzungen hierauf Bezug genommen werden konnte.

Soweit einzelne Schuldverhältnisse des B. G. B. nicht berührt sind, handelt es sich um solche, die steuerrechtlich ohne Interesse sind, wie beispielsweise Leihe, Auftrag, Einbringung von Sachen usw. Von mir nicht erwähnte Steuergesetze stehen mit den Schuldverhältnissen des B. G. B. in keinem unmittelbaren, rechtlich interessierenden Zusammenhange. So konnten insbesondere die Zölle und Fabrikationssteuern bei den einzelnen Schuldverhältnissen außer Betracht bleiben, da sich bei diesen die Entstehung der Steueransprüche doch nur an rein wirtschaftliche Momente knüpft.

## Erster Abschnitt.

## Die allgemeinen schuldrechtlichen Grundsätze des B. G. B. und das Reichssteuerrecht.

### § 2.

### Die Besonderheiten des Steuerschuldverhältnisses im Vergleich zum Schuldverhältnis des B. G. B.

Im Steuerrecht steht die große Masse derjenigen, die Steuern zu zahlen haben, der kleinen Gruppe von Steuergläubigern gegenüber. Das Rechtsverhältnis zwischen ihnen charakterisiert sich als ein Schuldverhältnis, da der eine Teil berechtigt ist, gewisse Leistungen zu fordern, die der andere Teil zu bewirken verpflichtet ist. Im Deutschen Reich kommen als Steuergläubiger kraft ursprünglicher Steuerhoheit das Reich selbst und die Länder, kraft delegierter Steuerhoheit die Gemeinden und größeren Kommunalverbände, wie in Preußen z. B. die Provinzen und Kreise, in Betracht. Außerdem kann gemäß Artikel 137, Abs. 7 der Reichsverfassung auch den Religionsgesellschaften, die zugleich Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, das Recht der Besteuerung verliehen werden.

Als Steuerschuldner kommen grundsätzlich nur diejenigen in Frage, welche der Reichs- oder einer sonstigen Staats- oder Verbandsgewalt unterworfen sind. Dieses Steuergewaltverhältnis kann sich sowohl auf die politische Zugehörigkeit (Staats-, Gemeindeangehörigkeit usw.) des Steuerschuldners gründen, wie auch auf seine territoriale Verbundenheit mit dem Hoheitsbereich des Steuergläubigers infolge Wohnsitzes oder Aufenthalts. Vielfach wird aber schon durch Beziehungen zu gewissen, räumlich im Herrschaftsbereich des Steuergläubigers befindlichen Vermögensgegenständen des Steuerschuldners eine Steuerpflicht begründet. In solchen Fällen ist also nur ein sachlich-territoriales Band zwischen Steuerschuldner und -gläubiger vorhanden. Schließlich können auch bloße wirtschaftliche Handlungen, die im Inlande vorgenommen werden, genügen, um ein Steuerschuldverhältnis zu begründen, so beispielsweise nach dem Ums.-St.-Ges. gewisse entgeltliche Lieferungen oder Leistungen. Hier bestehen also nur noch rein wirtschaftliche Beziehungen zwischen dem Gebiet des Steuergläubigers und den Steuerschuldnern.

Obgleich Letztere in erster Linie natürliche oder juristische Personen zu sein pflegen, so brauchen sie doch nicht notwendigerweise Rechtssubjekte des bürgerlichen Rechts sein; nach dem Körperschafts-

steuergesetz unterliegen z. B. auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen als Einkommenbezieher der Besteuerung. In einigen Fällen, in denen durch das Steuergesetz eine Sachhaftung des steuerpflichtigen Gegenstandes ohne Rücksicht auf irgendwelche Rechte Dritter ausgesprochen ist, indem z. B. bei den Zöllen und Fabrikationssteuern die zollpflichtigen Waren oder steuerpflichtigen Erzeugnisse, so lange die Steuer noch nicht entrichtet ist, vom Finanzamt beschlagnahmt werden können (vergl. § 101 R.A.O.), tritt der Steuerschuldner nicht so sehr in die Erscheinung. Es kommt dem Gesetzgeber hier mehr darauf an, die Steuer, deren Entrichtung durch Zeichnung der Waren mit Steuerzeichen, wie beispielsweise beim Tabak und Wein mit Banderolen, nachgewiesen wird, möglichst schnell hereinzubekommen, als auf die Person des Steuerschuldners. Von wem die Steuerzeichen bezahlt worden sind, ist ohne Bedeutung; erforderlich und genügend ist allein, daß die steuerpflichtigen Waren in dem Zeitpunkt, in dem die Steuern fällig werden, mit den Zeichen versehen sind. Das Geld für Zölle und Fabrikationssteuern fließt daher gewöhnlich schon früher in die Staatskasse, als die Abgaben bei Passieren der Zollgrenzen oder Verlassen der Fabrikläger fällig werden. Aber auch hier ist stets ein bestimmter Steuerschuldner vorhanden, der durch das Gesetz genau bestimmt ist, so daß auf ihn, falls aus irgendwelchen Gründen die Beschlagnahme der Waren selbst nicht mehr möglich ist, oder bei etwaigen Nachforderungen zurückgegriffen werden kann.

Abgesehen von der schon erwähnten Tatsache, daß ein Steuerschuldner keine Rechtsfähigkeit in bürgerlich-rechtlichem Sinne zu besitzen braucht, unterscheidet sich nun das Steuerschuldverhältnis von dem des bürgerlichen Rechts im wesentlichen dadurch, daß es öffentlich-rechtlicher Natur ist. Die im § 1, Abs. 1 R. A. O. enthaltene Begriffsbestimmung der Steuern des Reiches lautet: „Steuern sind im Sinne der Reichsabgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge. (Vorzugslasten.)“ Der Staat tritt also den Steuerpflichtigen gegenüber als Träger herrschaftlicher Gewalt auf, indem er Personen, die sich in seinem Hoheitsbereich aufhalten oder Vermögenswerte in seinem Hoheitsbereich besitzen, einseitig Leistungen auferlegt und diese auch erzwingt. In der Steuergewalt tritt die Staatsgewalt also nach einer bestimmten Richtung ihrer Betätigung in die Erscheinung. Aus diesem obrigkeitlichen Verhältnis des Steuerschuldners unter die Gewalt des Steuergläubigers ergibt sich ein scharfer Gegensatz zu den bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnissen, bei denen sich Gläubiger und Schuldner rechtlich als Gleichgeordnete gegenüberstehen. (Vergl. Merk, Steuerschuldrecht, S. 8 ff.). Aus der öffentlich-rechtlichen Natur des Steuerschuldverhältnisses leiten sich für dieses daher mancherlei Besonderheiten her, die dem bürgerlichen Schuldrecht fremd sind, und daher können auch die schuldrechtlichen Bestimmungen des B. G. B. im Steuerrecht nur

in beschränktem Umfange Anwendung finden. Sie kommen grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn dies in der R. A. O. oder in den einzelnen Steuergesetzen ausdrücklich bestimmt ist, und im übrigen nur in soweit, als nicht die öffentlich-rechtliche Natur des Steuerrechts entgegensteht. Während die Schuldverhältnisse des bürgerlichen Rechts zum größeren Teil durch Vereinbarung der Parteien vertraglich begründet werden, entstehen Steuerschuldverhältnisse — von ganz vereinzelten Ausnahmefällen abgesehen — ausschließlich kraft Gesetzes, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den sich die Steuerschuld knüpft. Es kann daher ein Steueranspruch nicht durch Abschluß eines Rechtsgeschäftes mit dem Finanzamt begründet werden, wie auch nicht an Stelle des gesetzlich bestimmten Steuerpflichtigen etwa der eigentliche Steuerträger oder eine nach bürgerlichem Recht sonst beteiligte Person als Steuerschuldner gesetzt werden kann. (R. F. H. E., Bd. 8, S. 157/59.) Eine vertragliche Schuldübernahme kommt also für das Steuerschuldverhältnis nicht in Frage; der Steuerschuldner kann sich nur durch Erfüllung oder — unter den Voraussetzungen des § 103 R. A. O. — durch Aufrechnung von seiner Verbindlichkeit befreien. Es ist zwar zulässig, wie im einzelnen im zweiten Abschnitt meiner Ausführungen erörtert werden soll, daß ein Dritter für ihn Bürgschaft leistet, doch werden hierdurch zwischen dem Dritten und dem Steuergläubiger nur privatrechtliche und keine öffentlichrechtlichen Beziehungen hergestellt. Eine Festsetzung der Steuerschuld durch Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt ist nur ausnahmsweise in einzelnen Steuergesetzen vorgesehen, so im früheren Vermögenssteuergesetz § 16, im Vermögenszuwachssteuergesetz § 13 und im Kapitalertragssteuergesetz § 17. Aber auch in diesen Ausnahmefällen ist das Steuerschuldverhältnis ein öffentlich-rechtliches, denn es entsteht bereits ohne Rücksicht auf die spätere, vereinbarungsgemäße Festsetzung des Betrages infolge Vorliegens des Steuertatbestandes. (R. A. O. § 81 I, Satz 1). Eine Vereinbarung kann nur über die Höhe der Steuerschuld getroffen werden. Auch die Veranlagung der Steuer durch das Finanzamt hat aus denselben Gründen nicht konstitutive, sondern nur deklatorische Bedeutung. (R. A. O. § 81 I, Satz 2.)

Die Besonderheit des Steuerschuldrechts, durch welches es sich infolge seines öffentlich-rechtlichen Charakters wohl am schärfsten vom Schuldrecht des B. G. B. unterscheidet, besteht darin, daß die Erfüllung der Verbindlichkeit durch den Steuerschuldner nicht nur im Wege der Zwangsvollstreckung, sondern auch durch Androhung und Vollstreckung von Strafen erzwungen werden kann (Steuerstrafrecht), und daß der Steuerschuldner ferner zu zahlreichen Nebenleistungen verpflichtet ist, die das bürgerliche Schuldrecht nicht kennt. Diesem sind ja insbesondere Strafbestimmungen durchaus fremd. Die Strafvorschriften im Steuerrecht sind abgesehen davon, daß es sich um die Durchsetzung von öffentlich-rechtlichen Ansprüchen des Staates oder eines vom Staat als Steuergläubiger anerkannten politischen Verbandes gegen die ihrer Gewalt Unterworfenen handelt, auch auf die Eigentümlichkeit des Steuerschuldverhältnisses zurückzuführen, daß es infolge Vorliegens des gesetzlichen Tatbestandes regelmäßig bereits besteht, ohne daß dem Steuergläubiger seine Ansprüche im einzelnen,

insbesondere der Höhe nach bekannt sind, oder er womöglich überhaupt etwas von dem Bestehen des Steuerschuldverhältnisses weiß; unter Umständen kann sich auch der Steuerschuldner seiner Steuerpflicht gar nicht bewußt geworden sein, wenn er die steuerrechtlichen Gesetzesbestimmungen nicht kannte. Ihm mußten infolgedessen weitgehende Aufklärungspflichten auferlegt werden, zu denen er bei hartnäckiger Weigerung auch durch Strafandrohung oder -vollstreckung muß angehalten werden können.

Viele steuerrechtliche Vorschriften, die dem Staatsbürger oder auch schon einer jeden anderen Person, die sich in dem Hoheitsgebiete des Steuergläubigers aufhält, Pflichten auferlegen, gehören jedoch noch nicht zum Inhalt des Steuerschuldverhältnisses, sondern stellen nur solche Bestimmungen dar, die jedem der Staatsgewalt Unterworfenen als solchen zu einem bestimmten Handeln, Dulden oder Unterlassen veranlassen sollen, und die nur mit Rücksicht auf das etwaige Vorliegen eines Steuerschuldverhältnisses geschaffen worden sind. So stellt die R. A. O. für zahlreiche Berufe Buchführungspflichten auf und zwingt diese auch zur Duldung einer Buchprüfung (§§ 162—164 R. A. O.); sie enthält ferner Auskunftspflichten für Grundstücksbesitzer (§ 167), ein allgemeines Verbot der Kontoerrichtung auf falschem Namen (§ 165), die Verpflichtung zur Anmeldung verbrauchs- und verkehrssteuerpflichtiger Betriebe (§§ 193 ff.) usw. Die Befugnisse, die durch diese Vorschriften den Steuerbehörden eingeräumt werden, sind also noch ohne jede Beziehung auf einen bestimmten Steuerfall, sie haben im allgemeinen noch nicht einmal für eine bestimmte Steuerart Bedeutung und richten sich daher auch nicht gegen bestimmte Steuerschuldner, sondern gegen jedermann.

Eine Verpflichtung, die ihre rechtliche Grundlage in dem Steuerschuldverhältnis aber schon selbst hat, ist diejenige des Steuerschuldners zur Abgabe einer Steuererklärung. Eine solche oder eine ähnliche Verpflichtung des Schuldners ist dem bürgerlichen Schuldrecht vollkommen fremd. Nur bei einigen speziellen Schuldverhältnissen, wie z. B. beim Kommissionsvertrag, treffen den Schuldner gewisse Auskunftspflichten, damit eine Abrechnung zwischen den Parteien ermöglicht wird. Im übrigen ist nach bürgerlichem Recht kein Schuldner verpflichtet, den Gläubiger selbst darauf aufmerksam zu machen, daß er ihm etwas schuldet oder ihm Aufklärung darüber zu geben, in welcher Höhe er ihm etwas schuldet. Der Steuerpflichtige ist aber in erster Linie selbst dazu berufen, der Behörde davon Mitteilung zu machen, daß in seiner Person ein von ihr zu behandelnder Steuerfall entstanden ist. Die einzelnen Steuergesetze legen den Steuerschuldnern daher entweder besondere Erklärungspflichten auf, durch die die Behörden zugleich von dem Vorliegen eines Steuerschuldverhältnisses in Kenntnis gesetzt werden, oder sie verpflichten den Steuerschuldner zur Anmeldung solcher Tatsachen, die der Behörde Veranlassung geben, Erklärungen über den einzelnen Fall einzufordern oder schon unmittelbar zur Erledigung des betreffenden Steuerschuldverhältnisses mitzuwirken. Da säumige Schuldner die Abgabe einer Erklärung jedoch mit der Begründung verweigern könnten, daß überhaupt kein Steuerschuldverhältnis bestehe, obgleich die Behörde berechtigte Veranlassung hat, das Vorliegen eines solchen anzunehmen,

so hat die R. A. O. in § 169 für diese Zweifelsfälle vorgesehen, daß, soweit nichts anderes bestimmt ist, ein jeder zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, bei dem nach Ermessen des Finanzamtes die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist. Da die Steuerpflicht hier bestritten wird und sie in manchen Fällen auch wohl tatsächlich nicht besteht, gehört eine Erklärungspflicht, die sich auf § 169 R. A. O. stützt, also noch nicht mit zum Inhalt des Steuerschuldverhältnisses. Sie ist vielmehr mit zu den vorher erwähnten Pflichten zu rechnen, die allen der betreffenden Staatsgewalt Unterworfenen ganz allgemein ohne Rücksicht auf das Bestehen oder Nichtbestehen eines Steuerschuldverhältnisses auferlegt sind.

Ist der einzelne Steuerfall der Behörde bekannt geworden, so hat sie die Aufgabe, seine rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen durch ein Ermittlungsverfahren derart festzustellen, daß die sich an den Tatbestand knüpfenden steuerrechtlichen Folgen im einzelnen festgesetzt werden können. Dieses Verfahren spielt sich zwischen dem Steuerschuldner einerseits und dem Steuergläubiger, vertreten durch das Finanzamt, andererseits ab, wobei letzteres dem öffentlich-rechtlichen Charakter des Steuerschuldverhältnisses entsprechend dem Schuldner als obrigkeitliche Behörde (und nicht etwa nur als gleichberechtigte Partei) gegenüber tritt, die den gesetzlichen Steueranspruch unter allen Umständen genau festzustellen hat. Erst wenn der Schuldner den in seinen Einzelheiten festgestellten Steueranspruch beanstandet und die Behörde auf ihrem Standpunkte beharrt, entwickelt sich auf Antrag des Schuldners ein Rechtsmittelverfahren vor den Steuergerichten, in welchem sich Gläubiger und Schuldner ähnlich wie in einem ordentlichen Prozeß als Parteien gegenüber stehen, und in dem über den streitigen Steueranspruch entschieden wird. Ein Ermittlungsverfahren kommt natürlich nur in Frage, wenn die Behörde nach Prüfung der eigenen Angaben des Schuldners in seinen Erklärungen Lücken entdeckt, oder die Angaben zu Zweifeln über ihre Auslegung Anlaß geben. Wie bei einem streitigen bürgerlich-rechtlichen Schuldrecht die Parteien den Anspruch häufig auf gütlichem Wege; in mündlichen oder schriftlichen Verhandlungen feststellen, so kommen solche auch bei Ermittlung eines Steueranspruchs in erster Linie in Frage, in dem die Behörde um schriftliche ergänzende Erklärung ersucht, die dann auch gewöhnlich zum Ziele führen. Bleibt dieses Ersuchen ohne Erfolg, so kann der Steuerschuldner auch zu einer Besprechung vorgeladen werden. Er hat es mithin nicht so bequem wie der Schuldner des bürgerlichen Rechts, der eine Forderung einfach bestreiten kann, so daß der Gläubiger sie ihm im Prozesse erst noch beweisen muß. Der Steuerschuldner ist vielmehr verpflichtet, auf eine Vorladung der Behörde hin zu erscheinen, wahrheitsgemäße Auskunft zu geben und die Richtigkeit seiner Steuererklärung auf Verlangen nachzuweisen, soweit ihm dieses zugemutet werden kann. (§§ 172, 173 R. A. O.) Er muß ferner die Einsichtnahme der Bücher und Geschäftspapiere in seiner Wohnung oder seinen Geschäftsräumen gestatten und sie gegebenenfalls auch dem Finanzamt vorlegen (§§ 207, 175 R. A. O.) Im Zusammenhang ist hier auch zu erwähnen, obgleich es mit dem Verhältnis zwischen Steuerschuldner und -gläubiger an sich nichts zu tun hat, daß das Finanzamt kraft seiner obrigkeitlichen Befugnisse auch

unbeteiligte Dritte zur Auskunftserteilung, Einsichtgewährung, Erstattung von Gutachten usw. in das Verfahren mit hineinziehen kann; insbesondere ist den anderen Behörden und den berufsständischen Vertretungen eine allgemeine Beistandspflicht auferlegt (§§ 177 ff., 191 R. A. O.). Als letztes Mittel kann das Finanzamt zur Erforschung des wahren Sachverhalts den Eid heranziehen, indem es entweder den Schuldner zur eidesstattlichen Versicherung der Wahrheit seiner Angaben zuläßt oder mit Genehmigung des Landesfinanzamtes von dritten Personen die eidliche Bekräftigung ihrer Auskünfte verlangt. (§§ 184 I, 209, Abs. 2 R. A. O.). Nach Abschluß des Ermittlungsverfahrens wird die Steuer vom Finanzamt festgestellt und vom Schuldner eingefordert. Bei Veranlagungssteuern wird ihm in einem schriftlichem Steuerbescheid erklärt, was der Steuergläubiger auf Grund der Gesetze zu fordern sich für berechtigt hält. Mit dem Bescheid ist ihm zugleich anheimzustellen, ob er sich bei dieser Feststellung der Behörde beruhigen oder durch Einlegung des Rechtsmittels gegen sie angehen will. (Anfechtungsverfahren gegen Bescheide in Zoll- und Verbrauchssteuersachen, Berufungsverfahren gegen sonstige Steuerbescheide und das Beschwerdeverfahren gegen alle übrigen Verfügungen der Finanzbehörde, die nicht Steuerbescheide, Erstattungs- oder Vergütungsbescheide sind). Soweit ein förmlicher Steuerbescheid nicht ergeht, gilt auch jede Willenskundgebung des Finanzamtes als Bescheid, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer beansprucht wird. (R. A. O. § 220.) Hier sehen wir also eine dem Schuldrecht des B. G. B. geradezu entgegengesetzte Erscheinung im Steuerschuldrecht. Während es dort Sache des Gläubigers ist, das Gericht anzugehen, um die vom Schuldner bestrittenen Ansprüche durchzusetzen, muß sich hier der Schuldner vor Ablauf einer Frist an die Rechtsmittelbehörden wenden, wenn er den im Bescheid festgestellten Anspruch des Steuergläubigers streitig machen und es verhüten will, daß diese Feststellung Rechtskraft erlangt.

Die Beitreibung des rechtskräftig festgestellten Steueranspruchs erfolgt gegen einen säumigen Schuldner — wie im Zusammenhange wohl mit angeführt werden kann — im Wege der Selbstvollstreckung durch den Steuergläubiger (Finanzzwang). Auch kennt die R. A. O. zur Sicherung für möglicherweise beizutreibende Ansprüche ein Sicherungsverfahren, nämlich den persönlichen und dinglichen Arrest und die Beschlagnahme. (§§ 351 — 53 R. A. O.)

Weitere dem bürgerlichen Recht fremde steuerrechtlichen Besonderheiten sind das Recht des Steuergläubigers, seinen Schuldner durch Strafen zur Erfüllung seiner Verpflichtungen anzuhalten, sowie die Bestimmungen der R. A. O., nach denen sich der Schuldner, wenn er gewissen Verpflichtungen nicht nachkommt, ohne weiteres strafbar macht. Festgesetzte Steueransprüche werden, wie oben erwähnt, im Beitreibungsverfahren durchgesetzt, sofern sie nicht freiwillig geleistet werden. Um aber überhaupt zu der Feststellung der Ansprüche zu gelangen, bedarf die Behörde regelmäßig der Mithilfe des Schuldners, zu welcher dieser verpflichtet ist. Verweigert er die Vornahme der von ihm rechtmäßig geforderten Handlungen (Auskunft, Vorlegung von Büchern, Erscheinen vor dem Finanzamt auf

Vorladung usw.), so stehen der Behörde Zwangsmittel zu Gebote. Unter den vorgesehenen Zwangsbefugnissen enthält § 202 R. A. O. u. a. auch die Geldstrafe. (Neufassung des § 202 R. A. O. durch § 56 Ziffer 11 der 3. Steuernotverordnung).

Unter den strafbaren Steuerzuwiderhandlungen, die der Steuerschuldner begehen kann, sind die wichtigsten die Steuerhinterziehung, Steuergefährdung und Steuerhehlerei. Die Steuerhinterziehung definiert § 359 R. A. O. zunächst ganz allgemein als die vorsätzliche Bewirkung der Verkürzung von Steuereinnahmen. Da unter Steuerverkürzung sinngemäß natürlich nicht nur die Verkleinerung von Steuereinnahmen zu verstehen ist, sondern auch die vollständige Nichtentrichtung bestimmter Steuern, so umfaßt der mit Strafe bedrohte Tatbestand jede nur mögliche Art der Hinterziehung.

Neben der allgemeinen Definition hat § 359 R. A. O. noch drei besondere Tatbestände aufgestellt, von denen aber die beiden ersten von dem angeführten Haupttatbestand schon gedeckt werden.

Die Steuergefährdung unterscheidet sich vom Tatbestand der Steuerhinterziehung nur dadurch, daß sie statt Vorsatz Fahrlässigkeit verlangt.

Die Begriffsbestimmung der Steuerhehlerei, die in § 368 R. A. O. enthalten ist, deckt sich im wesentlichen mit der der Sachhehlerei in § 259 des Str. Ges. B. Wegen Steuerhehlerei wird derjenige bestraft, der seines Vorteils wegen Gegenstände, von denen er weiß oder den Umständen nach annehmen muß, daß Steuern für sie hinterzogen sind, kauft oder sonst an sich bringt, verheimlicht, absetzt oder zu ihrem Absatz mitwirkt. In subjektiver Hinsicht ist also erforderlich, daß der Täter weiß, daß Steuern für die Gegenstände hinterzogen sind, und daß er ferner die Absicht hat, sich selbst hierdurch einen Vorteil zu verschaffen. (Hensel, Steuerrecht, S. 205/06). Die Strafe der Steuerhehlerei richtet sich nach der Strafe, die für die an den fraglichen Gegenständen vorgenommene Steuerhinterziehung angedroht ist.

Wird Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei in wiederholtem Rückfall begangen, so kommt nach § 369 R. A. O. eine verschärfte Strafe in Frage.

Schließlich sind noch die steuerrechtlichen Ordnungsdelikte zu erwähnen (§ 377, Abs. 1 R. A. O.), bei denen es nur auf das objektive Zuwiderhandeln des Steuerschuldners gegen die im Interesse der Besteuerung erlassenen Vorschriften der Steuergesetze ankommt. Die R. A. O. läßt hier jedoch Entlastung durch Nachweis von Strafausschließungsgründen oder unabwendbarem Zufall ausdrücklich zu. Als ein Strafausschließungsgrund kommt insbesondere der entschuldbare Irrtum des § 358 R. A. O. in Frage.

Der Staat hat sich den ihm als Steuergläubiger zustehenden Anspruch also in weitgehendem Maße durch besondere Strafbestimmungen gesichert, während die Gläubiger privatrechtlicher Ansprüche nur durch die allgemeinen strafrechtlichen Bestimmungen gegen böswillige Schuldner geschützt sind, wenn sich diese ihren Verbindlichkeiten durch Begehung strafbarer Handlungen zu entziehen versuchen. Wie ich schon oben ausgeführt habe, erscheint dieses mit Rücksicht auf die oft schwierige Feststellbarkeit eines Steueranspruchs wohl begründet.

## § 3.

### Die Verwertung von Rechtsbegriffen und Rechtsgedanken des bürgerlich-rechtlichen Schuldrechts zum Aufbau des Steuerschuldrechts.

Im vorhergehenden Paragraphen ist ausgeführt, daß das Steuerschuldrecht gegenüber dem bürgerlichen Schuldrecht mancherlei Besonderheiten enthält. Da es sich nun aber immerhin um ein Schuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner handelt, so ist es wiederum auch erklärlich, daß schuldrechtliche Grundbegriffe und Rechtsgedanken aus dem bürgerlichen Recht zum Aufbau des Steuerschuldrechts entlehnt sind.

Wie jedes gesetzliche Schuldverhältnis gelangt auch das Steuerschuldverhältnis zur Entstehung, sobald seine gesetzlich festgelegten Voraussetzungen vorliegen. Von diesem Zeitpunkt ab ist der Schuldner verpflichtet, die Leistungen, deren Fälligkeit sich aus den einzelnen Steuergesetzen ergibt, bis zum Fälligkeitstage zu bewirken. Die Schuld ist entsprechend der Vorschrift des § 271 Abs. 2 B. G. B. schon seit Verwirklichung des Steuertatbestandes zahlbar, aber sie ist noch nicht fällig. (Vgl. Merk, Steuerschuldrecht, S. 95). Die Veranlagung einer Steuer hat für ihre Fälligkeit insofern Bedeutung, als diese vor der Veranlagung der Steuer niemals eintreten kann. Sie tritt daher also bei den Veranlagungssteuern nicht vor der Feststellung der Steuern und der Zustellung des Steuerbescheides ein. (Merk, a. a. O. S. 95; Ball, Einführung in das Steuerrecht, S. 140). Unabhängig von der Fälligkeit der Steuer besteht aber noch die in vielen Steuergesetzen ausgesprochene Verpflichtung zu Vorauszahlungen, die zum Teil schon zu leisten sind, bevor überhaupt die Entstehung einer Schuld feststeht. (Vgl. § 31 Erbsch. St. G., § 95 Eink. St. G., § 24 Körp. St. G., § 19 Ums. St. G.).

In § 81, Abs. 1 Satz 2 R. A. O. wird noch ausdrücklich hervorgehoben, daß eine Entstehung der Steuerschuld nicht dadurch hinausgeschoben wird, daß es zur Feststellung der Schuld noch der Festsetzung des Betrages bedarf. Hierdurch wurde die Streitfrage des früheren Steuerrechts über den Entstehungszeitpunkt der Steuerschulden erledigt. Die herrschende Meinung in Schrifttum und Rechtsprechung unterschied bis dahin zwischen den Veranlagungssteuern und denjenigen Steuern, deren Erhebung eine Veranlagung nicht voraussetzt. Entgegen dieser Ansicht, die auch vom R. F. H. noch im zweiten Bande der Entscheidungen S. 213 für die Besitzsteuer von 1916 vertreten wurde, hat also die R. A. O. die Entstehung aller Steuerschulden einheitlich auf den Augenblick der Erfüllung des Steuertatbestandes festgesetzt. (Vgl. Merk, Steuerschuldrecht, S. 62 ff.).

Es können auch bedingte Steueransprüche entstehen, deren Wirksamkeit von einem noch ungewissen Ereignis abhängt. Sie können sowohl aufschiebend bedingt sein, wenn die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung erst mit dem Eintritt der Bedingung entsteht, als auch auflösend, wenn die Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung aufhört (§ 158 B. G. B.). Ob eine auflösende oder aufschiebende Bedingung vorliegt, ergibt häufig der Steuertatbestand. Im Zweifelsfalle ist nach der Auslegungsvorschrift des § 81 Abs. 2

R. A. O. anzunehmen, daß die Steuerschuld auflösend bedingt ist. Eine solche Steuerschuld wird sofort veranlagt, eine aufschiebend bedingte jedoch erst nach Eintritt der Bedingung (§§ 147, 148 R. A. O.). Tritt bei auflösend bedingten Steuerschulden die Bedingung ein, unter der die Steuerpflicht wegfällt, so ist die Steuerfestsetzung nach § 214 R. A. O. zu berichtigen. Eine bedingte Steuerschuld entsteht beispielsweise gemäß § 5 Abs. 1 des Grunderwerbssteuergesetzes. Ein Grundstücksveräußerungsgeschäft wird steuerpflichtig, wenn der Übergang des Eigentums nach Ablauf eines Jahres seit Abschluß des Veräußerungsgeschäftes nicht erfolgt ist. Tritt die Bedingung hier ein, so wird das obligatorische Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig, tritt sie nicht ein, so bleibt es steuerfrei (weil dann der Eigentumsübergang, also das abstrakte Erfüllungsgeschäft, schon besteuert wird).

Die Vorschriften des B. G. B. über Geschäftsfähigkeit von Privatpersonen, Vertretung und Vollmacht finden gemäß § 83 R. A. O. grundsätzlich auch für das Steuerschuldverhältnis Anwendung. Mit Rücksicht auf seinen öffentlich-rechtlichen Charakter sind jedoch besondere Pflichten und eine scharfe Haftung des Bevollmächtigten oder sonstigen Vertreters des Steuerschuldners ausgesprochen, während das B. G. B. (§ 164) grundsätzlich nur die Haftung des Vertretenen kennt. Es liegen ihnen dieselben Pflichten ob, wie den Schuldnern selbst, auch können gegen sie die gleichen Zwangsmittel angewendet werden (§§ 84, 89 R. A. O.). Soweit durch die Verletzung ihrer Pflichten Steuerverkürzungen eingetreten sind, haften sie persönlich neben dem Steuerpflichtigen. Handelt es sich um Rechtsanwälte, die diese Handlungen in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Steuersachen vorgenommen haben, so sind diese dem Reiche nur dann schadensersatzpflichtig, wenn die Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Über die Frage, ob eine solche Verletzung vorliegt, wird auf Antrag des Landesfinanzamtes im ehrengerichtlichen Verfahren entschieden. (§ 90 R. A. O.). Bei Steuerhinterziehungen oder -gefährdungen, die von den Bevollmächtigten oder sonstigen Vertretern bei Ausübung ihrer Obliegenheiten begangen werden, haften auch die Vertretenen für die eingetretenen Steuerverkürzungen (§ 92 Abs. 1 R. A. O.).

Das Gesamtschuldverhältnis spielt im Steuerrecht eine bedeutende Rolle. § 95 R. A. O. lautet:

„Personen, die nebeneinander für eine Steuerschuld oder eine andere aus den Steuergesetzen entspringende Geldschuld haften, haften als Gesamtschuldner.

Ehegatten, die zusammen zu einer Steuer veranlagt werden, haften als Gesamtschuldner.

Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht. Die §§ 86, 87, 90, 97 bleiben unberührt."

Wie man aus zahlreichen Paragraphen der R. A. O. ersehen kann, ist im Steuerrecht die Häufung der Haftung sehr beliebt. (Vgl. §§ 79, Abs. 2, 84—87, 89, 90, 92, 93, 96, 97, 100, 165, Abs. 3 R. A. O.). Auch in den einzelnen Steuergesetzen tritt dies sehr stark in die Erscheinung. (Vgl. Kapitalertragssteuerges. § 9 Abs. 2, Erbschaftssteuergesetz, § 15 Abs. 1 und die vielen gleichartigen Bestimmungen

im Kapitalverkehrssteurges.). Der oben angeführte § 95 R. A. O. spricht nun im Abs. 1 den Grundsatz aus, daß in all diesen Fällen die verschiedenen Schuldner oder Hafter als Gesamtschuldner haften, und zwar ohne Unterschied darauf, ob sich die Steuerschuld auf ein und denselben oder auf verschiedene Steuertatbestände gründet. So hat sich der Staat durch Vervielfältigung der Haftung für die ihm zustehenden Steueransprüche in weitgehendstem Maße das tatsächliche Einkommen der Steuern gesichert. Es steht im Ermessen des Finanzamtes, wen es von den verschiedenen Schuldnern oder Hafter heranziehen will.

Die Haftung der Erben gemäß Abs. 3 des § 95 ist natürlich steuerrechtlicher, also öffentlich-rechtlicher Natur; es sollen nur für diese steuerrechtliche Haftung und deren Umfang dieselben Grundsätze wie im B. G. B. Anwendung finden. Solange der Nachlaß daher nicht geteilt ist, kann jeder Miterbe als Gesamtschuldner allein auf Zahlung der Steuerschulden, auf Abgabe der Steuererklärung usw. in Anspruch genommen werden. (Vgl. R. F. H. E., Bd. 7, S. 291, 295).

Bei steuerlichen Geldschulden werden alle Gesamtschuldner von der Verpflichtung befreit, und zwar endgültig, wenn einer von ihnen erfüllt. Selbst wenn dem Zahlenden die Zahlung zu Unrecht zurückerstattet worden ist, so wird die einmal getilgte Schuld der anderen hiervon nicht berührt. (R. F. H. E. vom 7. 3. 1922, V. A. 157/21).

§ 94 R. A. O. bestimmt jedoch, daß in den Fällen, in denen es dem Finanzamt von Wert ist, daß die Steuerpflicht auch von den anderen Steuerverpflichteten erfüllt wird, nicht ohne weiteres durch die Erfüllung eines von ihnen befreit werden. Für Geldleistungen kommt diese Bestimmung kaum in Frage, da es dem Finanzamt gleich sein kann, wer die Steuersumme einzahlt. Bei Verpflichtungen anderer Art ist es jedoch keineswegs immer gleichwertig, von wem der verschiedenen Verpflichteten die Leistung bewirkt wird, so z. B. bei Anzeige-, Erklärungs-, Aufzeichnungspflichten usw. Das Finanzamt soll natürlich nur aus triftigen Gründen eine nochmalige Erfüllung der Verpflichtung von einem anderen Verpflichteten fordern können. Liegen solche nicht vor, so können sich die übrigen darauf berufen, daß einer von ihnen die Pflicht erfüllt hat. Hinsichtlich der Ausgleichungspflicht unter Steuergesamtschuldnern ist der in § 426 R. G. B. ausgesprochene Grundsatz, daß, soweit nichts anderes bestimmt ist, die Gesamtschuldner im Verhältnis einander zu gleichen Teilen verpflichtet sind, sinngemäß anzuwenden. (R. F. H. E. Bd. 6, S. 176).

Auch die Aufrechnung kommt im Steuerschuldrecht grundsätzlich zur Anwendung. Gemäß § 103 R. A. O. ist der Steuerschuldner berechtigt, gegen Steueransprüche des Reiches aufzurechnen, soweit seine Gegenansprüche unbestritten sind, sie also vom Reich anerkannt werden, oder soweit sie rechtskräftig festgestellt sind. Diese Gegenansprüche müssen natürlich fällig sein und auf Zahlung gehen, wie ebenfalls feststehen muß, daß sie dem Steuerschuldner zustehen, also entweder in seiner Person entstanden oder auf ihn übergegangen sind. Ob es sich dabei um Gegenansprüche privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Natur handelt, ist gleichgültig. Auch kommt es trotz § 395 B. G. B. nicht darauf an, von welcher Kasse des Reiches

diese Forderung zu berichtigen ist. Dies muß man daraus entnehmen, daß man bei der Erwägung, die Aufrechnung bei Steuerschulden zuzulassen — der Entwurf der R. A. O. schloß sie noch aus —, davon ausging, daß man es den Steuerpflichtigen nicht zumuten konnte, zugunsten des Reichsnotopfers Vermögen flüssig zu machen, wenn sie nach dem Friedensvertrage eine liquide Entschädigungsforderung gegen das Reich geltend machen konnten. (Vgl. Mrozek, Komm. zur R. A. O., Anm. 1 zu § 103).

Falls mehrere als Gesamtschuldner in Frage kommen, so ist jeder einzelne berechtigt, falls er in Anspruch genommen wird, die Steuerschuld durch Aufrechnung zum Erlöschen zu bringen, so daß dadurch auch die übrigen Gesamtschuldner befreit werden. Aber selbst wenn ein nichtaufrechnungsberechtigter Gesamtschuldner in Anspruch genommen wird, kann er es trotzdem erreichen, daß mit der Gegenforderung eines anderen Gesamtschuldners aufgerechnet wird, indem er sich diesen Gegenanspruch von seinem Mitschuldner abtreten läßt.

Das Reichssteuerrecht kennt den Verzug, wie ihn das B. G. B. für Schuldverhältnisse des bürgerlichen Rechts geregelt hat, nicht, sieht aber bei nicht rechtzeitiger Entrichtung von Steuerschulden gleichfalls Rechtsnachteile für den säumigen Steuerschuldner vor. Nach §§ 284/85 B. G. B. kommt ein Schuldner nur dann in Verzug, wenn er die fällige Leistung rechtswidrig aus einem Grunde verzögert, den den er zu vertreten hat. Soweit der Gläubiger nicht aus einem anderen Rechtsgrunde höhere Zinsen zu beanspruchen hat, betragen die gesetzlichen Verzugszinsen einer Geldschuld 4 vom Hundert (§ 288 B. G. B.). Die R. A. O. bestimmt im § 104 Abs. 1, daß der Steuerpflichtige, soweit nicht anderes in den einzelnen Steuergesetzen vorgeschrieben ist, 5 % Zinsen von der Fälligkeit der Steuerschuld an zu zahlen hat, wenn er eine Zahlung, die er nach den Steuergesetzen zu leisten hat, nicht rechtzeitig entrichtet. Es ist also ohne Bedeutung, aus welchen Grunde der Steuerschuldner die Zahlung verzögert hat, und ob er diesen Umstand zu vertreten hat. Es genügt die Feststellung des objektiven Tatbestandes, daß die Zahlung nicht rechtzeitig entrichtet worden ist. Nach der Begriffsbestimmung der Steuer durch § 1 Abs. 1 der R. A. O. sind die Zinsen, die von Steuern zu entrichten sind, auch als Steuern anzusehen, da auf sie alle angeführten Begriffsmerkmale zutreffen. Als Nebenforderungen würden sie aber auch schon nach den bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen die Rechtsnatur der Steuern teilen. (Vergl. R. F. H. E., Bd. 4, S. 350/51.) Soweit nicht § 108 R. A. O., wonach der Reichsminister der Finanzen in einzelnen Fällen Steuern, deren Einziehung nach Lage der Sache unbillig wäre, ganz oder zum Teil erlassen oder sogar die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern verfügen kann, eingreift, steht es mithin nicht im Ermessen des Finanzamtes, ob es die Zinsansprüche einfordern will oder nicht. Sie sind vielmehr verpflichtet, ihre Eintreibung, da sie als Steuern gelten, durchzusetzen. (Aus der Steuernatur der Zinsforderungen folgt natürlich auch, daß gegen sie dieselben Steuerrechtsmittel, also Einspruch oder Anfechtung, zulässig sind, so R. F. H. E., Bd. 5, S. 59/60.) Wenn Steuerpflichtige die Fristen zur Abgabe ihrer Steuererklärungen nicht wahren, so kann ihnen das Finanzamt nach § 170 R. A. O. einen Zuschlag bis zu 10 % der endgültig festgesetzten Steuer

auferlegen. Dieser Zuschlag bildet aber nicht wie die erwähnten Zinsen wegen verspäteter Zahlung einen Teil der Steuerforderung und kann daher auch nicht mit den ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden. (Vgl. Mrozek, Komm. zur R. A. O., Bem. 5 a zu § 170.) Der Betroffene kann lediglich Beschwerde einlegen ((§ 281 ff. R.A.O.), über die das Landesfinanzamt endgültig entscheidet. Der Zuschlag soll nach § 170, Abs. 2, Satz 2 nicht erhoben oder wieder zurückgenommen werden, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint.

Entsprechend der Stundung des bürgerlichen Rechts kennt das Steuerschuldrecht eine nachträgliche Hinausschiebung der Fälligkeit der Steuerschuld durch Verfügung der Steuerbehörde.

Nach § 105 Abs. 1 hat das Finanzamt bei Zöllen und Verbrauchsabgaben die Zahlung fälliger Beträge dem Steuerpflichtigen auf dessen Antrag hinauszuschieben. Damit wird den Kaufleuten Gelegenheit gegeben, ihre Waren inzwischen zu verwerten und die Zölle und Verbrauchssteuern schon vorher auf die eigentlichen Steuerträger abzuwälzen. Nach Abs. 2 des § 105 R. A. O. können Steuerzahlungen aus Gründen der Billigkeit gestundet werden. Voraussetzung ist jedoch, daß die Erfüllung des Steueranspruchs nicht durch die Stundung gefährdet wird, weshalb das Finanzamt in der Regel auch die Stellung einer angemessenen Sicherheit durch den Steuerpflichtigen verlangen soll.

Aus diesen Bestimmungen der §§ 105 u. 108 R. A. O., die die Härte des § 104 bedeutend mildern, geht mit aller Deutlichkeit hervor, daß das Steuerschuldrecht dem Grundgedanken des Verzuges im bürgerlich-rechtlichen Sinne sich nähert. Wie jeder andere Schuldner soll auch der Steuerschuldner dann nicht für die Verzögerung der Leistung in vollem Umfange haftbar gemacht werden, wenn er den Grund der Verzögerung nach billigem Ermessen nicht zu vertreten hat. Während sich der Schuldner des B. G. B. jedoch ohne weiteres darauf berufen kann, daß er die Verzögerung der Leistung nicht verschuldet habe, steht es beim Steuerschuldverhältnis im Ermessen des Gläubigers, nämlich des Finanzamtes und der übergeordneten Instanzen, ob es die Einziehung der Steuer als „mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden“ betrachten will. Einen Anspruch auf Stundung hat der Steuerschuldner also nicht. Nach einem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 31. 5. 20 (Reichssteuerblatt S. 331) soll das Finanzamt jedoch, wenn Zweifel bestehen, ob durch die Ablehnung eines Stundungsantrages der Steuerschuldner wirtschaftlich gefährdet wird, die für diesen zuständige Berufsvertretung, wie Handelskammer, Landwirtschaftskammer usw., um gutachtliche Auskunftserteilung angehen.

Schließlich unterliegen die Steueransprüche des Reichs auch einer Verjährung. (§§ 120/126 R. A. O.) Während diese nun nach bürgerlichem Recht zur Folge hat, daß der Verpflichtete berechtigt ist, die Leistung zu verweigern (§ 222 B. G. B.), spricht § 125 R. A. O. von einem „Erlöschen“ des Steueranspruchs mit seinen Nebenansprüchen durch Verjährung. Wie man aber wohl aus § 125 entnehmen muß, wonach das, was zur Befriedigung oder Sicherung eines verjährten Steueranspruches geleistet ist, nicht zurückgefordert werden kann, handelt es sich auch bei der Verjährung des Steueranspruchs nicht um ein

Erlöschen des Anspruchs schlechthin, sondern ebenfalls nur um den Untergang der Haftung für den Steueranspruch. Die verjährte Steuerschuld bleibt mithin als eine haftungslose Schuld bestehen. (Vergl. Merk, Steuerschuldrecht, S. 152 ff.) Entgegen den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts braucht aber der Steuerschuldner die Verjährung nicht einredeweise geltend machen, sondern sie ist vielmehr schon von Amtswegen zu berücksichtigen. (Vgl. die Kommentare von Becker und Mrozek zu § 125 R. A. O., die jedoch ein völliges Erlöschen des Steueranspruchs durch Verjährung annehmen.)

Mit der Verjährung des Hauptanspruches verjähren auch alle Nebenansprüche des Reiches entsprechend der Vorschrift in § 224 B. G. B. Die Verjährungsfrist beträgt bei Zöllen und Verbrauchssteuern ein Jahr, bei den übrigen Steuern fünf Jahre und bei hinterzogenen Beträgen 10 Jahre. Sie beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. Wurde jedoch die Zahlung hinausgeschoben oder gestundet oder ist Sicherheit geleistet worden, so beginnt sie erst mit Ablauf des Jahres, in dem der Zahlungsaufschub oder die Stundung abgelaufen oder die Sicherheit erloschen ist. Entsprechend § 203 B. G. B. ist die Verjährung der Steueransprüche solange gehemmt, als sie innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht verfolgt werden können. Die Verjährung wird ferner durch Zahlungsaufschub oder Stundung, durch Anerkennung, schriftliche Zahlungsaufforderung sowie durch jede andere Handlung unterbrochen, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruches oder des Verpflichteten vornimmt. Während die Verjährung nach bürgerlichem Recht beim Gesamtschuldverhältnis aber nur subjektiv wirkt, also lediglich für denjenigen Gesamtschuldner, in dessen Person sie eintritt (§ 425 B. G. B.), hat sie im Steuerschuldrecht grundsätzlich zur Folge, daß alle Schuldner und Hafter von der Haftung befreit werden. (§ 126 R. A. O.)

## § 4.

## Schuldverhältnisse des B. G. B. als Besteuerungstatbestand und die steuerrechtlichen Folgen ihrer Fehlerhaftigkeit.

Der Steueranspruch entsteht nach § 81 Abs. 1 S. 1 R. A. O. dadurch, daß der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Dieser Steuertatbestand bezeichnet einmal die Tatsachen rechtlicher oder wirtschaftlicher Natur, durch deren Vorliegen das Steuerschuldverhältnis begründet wird, so z. B. „die entgeltliche Leistung" beim Umsatzsteuergesetz, ferner den Steuerschuldner, dessen steuerliche Rechtsfähigkeit sich, wie ich schon früher hervorgehoben habe, nicht mit der allgemeinen Rechtsfähigkeit unseres bürgerlichen Rechts zu decken braucht, und schließlich diejenigen rechtlichen oder tatsächlichen Beziehungen, die zwischen dem Steuerschuldner und dem Tatbestand im übrigen bestehen müssen. Die Höhe der Steuerschuld bestimmt sich nach dem für den Steuertatbestand angelegten Steuermaßstab und Steuersatz. Die verschiedenen Tatbestände ergeben sich aus den materiellen Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze. Sie setzen sich nicht nur aus all den Tatbestandsmerkmalen zusammen, deren Vorhandensein für das Entstehen einer Steuerpflicht von Be-

deutung ist, sondern im negativen Sinne auch aus den Tatbestandsmerkmalen, die in den Befreiungsvorschriften enthalten sind, und deren Nichtvorliegen deshalb für das Entstehen einer Steuerschuld Voraussetzung ist.

Die verschiedenen Schuldverhältnisse des B. G. B. enthalten nun vielfach auch solche Tatbestände, die allein oder in Verbindung mit anderen die Begründung eines Steueranspruchs bewirken. Daß das Vorliegen eines Schuldverhältnisses an sich schon eine Steuerschuld begründet, ist — jedenfalls bei den Reichssteuergesetzen — nur selten der Fall. Nach den Landessteuerrechten kommt die Besteuerung der Schuldverhältnisse als solche schon häufiger in Frage. So kennt beispielsweise das preußische Steuerrecht sogar einen allgemeinen Vertragsstempel in Höhe von 3 Mark, dem alle schriftlichen Verträge über vermögensrechtliche Gegenstände unterliegen, soweit nicht ein besonderer Stempel in Frage kommt. (Preuß. Stempelsteuerges. vom 27. Oktober 24, Tarifstelle 18.) Im Reichssteuerrecht knüpft sich die Steuer jedoch grundsätzlich an wirtschaftliche Vorgänge. Das bürgerlich-rechtliche Schuldverhältnis bildet daher im allgemeinen nur einen Teil des Steuertatbestandes, gewöhnlich allerdings den wichtigsten Teil, da das einem wirtschaftlichen Vorgang zugrundeliegende kausale Rechtsgeschäft regelmäßig entscheidend dafür ist, ob eine Steuerpflicht überhaupt entsteht, und was für eine Art der Steuer auf diesem wirtschaftlichen Vorgang ruht. (Umsatz-, Schenkungs- oder Kapitalverkehrssteuer usw.) Das bürgerlich-rechtliche Schuldverhältnis bildet also vielfach die rechtliche Grundlage für den steuerpflichtigen Tatbestand und spielt daher insofern auch im Steuerrecht eine hervorragende Rolle. Wenn beispielsweise ein Grundstück den Eigentümer wechselt, so kann je nach dem Kausalgeschäft außer der Grunderwerbssteuer, die sich in jedem Fall an den abstrakten Eigentumsübergang knüpft, auch noch die Umsatzsteuer fällig werden, wenn es sich um einen gewerbsmäßigen Grundstücksverkauf handelt, oder auch die Kapitalverkehrssteuer, wenn das Grundstück bei der Gründung einer Handelsgesellschaft eingebracht wird. Den Fall, daß ein bürgerlich-rechtliches Schuldverhältnis als solches schon steuerpflichtig werden kann, haben wir auch beim Grundstückskaufvertrag. Obgleich nämlich der Vertrag nicht erfüllt wird, und ein Eigentumswechsel nicht erfolgt, wird die Grunderwerbssteuer fällig, wenn ein Jahr seit Abschluß des Vertrages vergangen ist (§ 5 Abs. 1 Grunderwerbssteuerges.). Ferner wird insbesondere aber bei der Börsenumsatzsteuer stets schon das obligatorische Rechtsgeschäft selbst besteuert. (Vergl. §§ 17/19 meiner Ausführung.)

In welcher Weise nun die meisten Schuldverhältnisse von den Steuergesetzen berührt werden, welche von ihnen schon allein einen Steuertatbestand verwirklichen, und was für andere Tatbestandserfordernisse bei den übrigen noch hinzutreten müssen, damit Steueransprüche begründet werden, wird im 2. Abschnitt meiner Ausführungen bei den einzelnen Schuldverhältnissen des näheren darzulegen sein. Hier ist jedoch noch eine Frage zu erörtern, die für alle Schuldverhältnisse von grundsätzlicher Bedeutung ist und eng mit der Frage zusammenhängt, inwieweit steuerrechtliche Begriffe nach zivilrechtlichen Grundsätzen ausgelegt werden können, nämlich die Frage der

Steuerpflicht bei fehlerhaften, also nichtigen oder anfechtbaren Rechtsgeschäften.

Da es sich im wesentlichen um eine reine Auslegungsfrage handelt — in den einzelnen Steuergesetzen wird zu der etwaigen Fehlerhaftigkeit der Rechtsgeschäfte kaum Stellung genommen —, ist es notwendig, hierzu die Entwickelung der Rechtsprechung der höchsten Gerichte in Steuersachen zu verfolgen. (Vergl. zum Nachfolgenden insbesondere die ausführlichen und grundlegenden Untersuchungen von Dr. Kurt Ball in „Steuerrecht und Privatrecht", S. 31 ff.) In früheren Jahren — insbesondere vor Erlaß der R. A. O. — lehnte das Reichsgericht die Besteuerung nichtiger Rechtsgeschäfte grundsätzlich ab. Hinsichtlich der unerlaubten oder unsittlichen Tätigkeit hatte es in einer Entscheidung in Strafsachen (Bd. 39, S. 186) den Grundsatz aufgestellt: „Verkehrsabgaben können nur erhoben werden von Unternehmungen, die an sich gestattet sind." In anderen Strafentscheidungen (Bd. 8, S. 227, Bd. 18, S. 413, Bd. 43, S. 20) hatte es die Stempelpflicht nichtiger Geschäfte allgemein verneint. Bei allen seinen Entscheidungen ging das R. G. in der Auslegung der Steuergesetze davon aus, daß die zivilrechtlichen Begriffe maßgebend seien. So hielt es die vom Warenumsatzstempelgesetz als „entgeltliche Übertragung der Ware" definierte Warenlieferung für gleichbedeutend mit der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung (R. G. E. Bd. 92, S. 347). Erwägungen nach der Richtung, daß durch die Besteuerung in erster Linie wirtschaftliche Vorgänge erfaßt werden sollen, und daß sich auch an nichtige Rechtsgeschäfte Wirkungen wirtschaftlicher Art knüpfen können, hat das R. G. nur selten Raum gegeben. Seine Urteile weisen vielmehr meistens daraufhin, daß bei Geschäft stets an das Rechtsgeschäft im Sinne des bürgerlichen Rechts und nicht an seine wirtschaftliche Bedeutung gedacht worden ist. (Ball, a. a. O., S. 35.)

Das Preuß. Oberverwaltungsgericht hat ebenfalls das Recht des Staates auf Besteuerung unerlaubter Gewerbe und des daraus fließenden Einkommens verneint, da ein besteuerungsfähiges Gewerbe niemals durch ein Verhalten dargestellt werden könne, den der Staat mit seiner Strafgewalt hindernd und strafend entgegentritt. (O. V. G. in St., Bd. 1, S. 282, Bd. 14, S. 117.) Damit wurden unerlaubte und unsittliche Geschäfte also durch Steuerfreiheit bevorzugt. Einkommen aus Grundvermögen hat das preußische O. V. G. dagegen ohne Rücksicht darauf, ob die Nutzung sittlich oder unsittlich war, für steuerpflichtig erklärt, so z. B. die Bordellmiete und Bordellhypothekenzinsen. (O. V. G. E. in St., Bd. 5, S. 143 u. 221; Bd. 7, S. 61; Bd. 14, S. 121.) Hier wurden die Einkünfte in erster Linie aus dem Grundbesitz als solchem gezogen, wobei die Art der damit zusammenhängenden Geschäfte eine nur untergeordnete Rolle spielte.

Im Jahre 1918 ging die Rechtsprechung in Reichsverkehrssteuersachen vom Reichsgericht auf den neu gegründeten Reichsfinanzhof über. Aber auch hier bewegte sie sich in den ersten Jahren noch sehr in den Bahnen des R. G. (Ball, a. a. O., S. 37 u. 39.) So entwickelte der R. H. für die Frage, wann anzunehmen sei, daß ein Steuergesetz vom bürgerlichen Recht abweiche, folgende Auslegungsgrundsätze, die noch in keiner Weise steuerlich-wirtschaftliche Gesichtspunkte enthalten:

„Es ist vorauszusetzen, daß das Erbschaftssteuergesetz (von 1906), das an bürgerlich-rechtliche Rechtsvorgänge Steuerfolgen knüpft, die von ihm verwendeten Rechtsbegriffe in dem gleichen Sinne gebraucht, der ihnen im bürgerlichen Recht zukommt, sofern nicht aus dem Zwecke und der Entstehungsgeschichte des Gesetzes etwas Gegenteiliges zu entnehmen ist. Letzteres ist nicht der Fall.“ (R. H. E., Bd. 1 A., S. 283.)

Nach diesen Grundsätzen war die Schenkung im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes von 1906 der Schenkung in bürgerlich-rechtlichem Sinne gleichzuachten; und war sie nach den Bestimmungen des B. G. B. nichtig, so war sie also auch steuerfrei, selbst wenn die von den Parteien gewollte unentgeltliche Vermögensverschiebung tatsächlich eingetreten war.

Das Schrifttum lehnte in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des R. G. die Besteuerung nichtiger Rechtsgeschäfte ebenfalls ab, so Greiff in seinem Kommentar zum Reichsstempelgesetz, 2. Auflage, S. 6/7, und Heinitz im Komm. für das preuß. Stempelsteuergesetz, 3. Auflage, S. 35 ff. Hinsichtlich der unsittlichen und unerlaubten Geschäfte folgte das Schrifttum vollkommen den Gedankengängen des Oberverwaltungsgerichts, das vor der großen Finanzreform von 1919 auf dem Gebiete der direkten Steuern in der Rechtsprechung führend war. Fuistung führt in seinen „Grundzügen der Steuerlehre“, S. 185, das Folgende aus: „Eine unerlaubte, d. h. den Straf- oder Sittengesetzen zuwiderlaufende Tätigkeit kann, wenn sie auch in fortgesetzter Weise zur Erzielung von Gewinnen ausgeübt wird — Kuppelei, gewerbsmäßige Unzucht, gewerbsmäßiges Glücksspiel, Bettelei, Wahrsagen usw. — niemals als Quelle gelten, weil der Staat durch Besteuerung einer verbotenen oder unsittlichen Tätigkeit mit seinen Zwecken und Gesetzen in Widerspruch treten würde.“ Die übrigen Kommentatoren der Steuergesetze schlossen sich diesen Ausführungen grundsätzlich an. (Ball, a. a. O., S. 71.)

Wir sehen also, daß Rechtsprechung wie Schrifttum bis Anfang 1920 die Steuergesetze allgemein dahin auslegten, daß Rechtsgeschäfte, die aus irgendeinem Grunde — insbesondere wegen Unsittlichkeit oder Verbotswidrigkeit — im Privatrecht nichtig sind und deshalb nicht die Rechtsfolgen haben, die sie bei Rechtmäßigkeit haben würden, auch für das Steuerrecht nicht vorhanden sind und daher auch keine steuerrechtlichen Folgen nach sich ziehen. Man hatte noch nicht vermocht, sich von privatrechtlichen Begriffen und Gedankengängen loszulösen, und so wirkte sich die Fehlerhaftigkeit bürgerlich-rechtlicher Schuldverhältnisse in aller Schärfe auch auf steuerrechtlichem Gebiete aus. (Ball, a. a. O., S. 71.)

Dies war das Ergebnis der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung, als nach dem politischen Zusammenbruch von 1918 auch die große Finanzkrise einsetzte. An die Nationalversammlung trat nach Verabschiedung der Verfassung vom 11. August 1919 die zweite Hauptaufgabe heran, nämlich die der Staatsumwälzung anzupassende Finanzreform, mit der ein ernstlicher Versuch zu Sanierung der Reichsfinanzen unternommen wurde. Es war bei Regierung wie Nationalversammlung gleichermaßen der Wille vorhanden, steuerlich scharf zuzufassen und alle vorhandenen Steuerquellen auszuschöpfen.

Mit dem gesteigerten sozialen Empfinden der neuen Zeit war es nicht mehr vereinbar, daß Einnahmen nur deshalb nicht der Besteuerung unterliegen sollten, weil sie aus unerlaubten oder unsittlichen Rechtsgeschäften stammten, oder daß wirtschaftliche Vorgänge für die Besteuerung nicht vorhanden sein sollten, weil ihnen die bürgerlich-rechtlichen Grundlagen fehlten. Die gewaltig wachsenden Steuerlasten vertrugen diese Ungleichheiten und Ungerechtigkeiten ebenfalls nicht mehr, die aus einer formalistischen Erfassung der Steuertatbestände erwuchsen. Da die Rechtsprechung nicht aus sich heraus den entscheidenden Schritt tat, in Steuerrechtsfragen die Entscheidung in der Hauptsache auf den Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze unter Hintanstellung der bürgerlichen Rechtsgrundsätze abzustellen, gab der Gesetzgeber selbst den Anstoß zu einer solchen veränderten Auffassung. (Ball, a. a. O., S. 72.) In der Ende 1919 verabschiedeten Reichsabgabenverordnung wurde der folgende, für alle Steuergesetze maßgebende § 4 aufgenommen:

„Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwickelung der Verhältnisse zu berücksichtigen."

Diese kurze Auslegungsvorschrift, in der das ganze Problem der Beziehungen zwischen Steuerrecht und bürgerlichem Recht durch positive Gesetzesvorschrift seine grundsätzliche Lösung findet, die im einzelnen allerdings erst durch die Rechtsprechung auf Grund des § 4 herbeigeführt wird, erhielt noch durch die speziellen Steuerumgehungsbestimmungen in § 5 seine Ergänzung, die folgenden Wortlaut hat:

„Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Ein Mißbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn

1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und
2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner
3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.

Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Maßnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist."

In der Begründung zum Gesetzentwurf der R. A. O. heißt es auf S. 82: „§ 4 betont, daß bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck

und ihre wirtschaftliche Bedeutung berücksichtigt werden sollen. Gerade bei den Steuergesetzen ist es wesentlich, daß der Zusammenhang der Gesetze mit der Volkswirtschaft und der Zweck, der mit den Gesetzen erreicht werden soll, genügend beachtet wird. Auch der Wandel der Anschauungen im Laufe der Zeiten muß berücksichtigt werden, wenn die Rechtsanwendung mit dem Volksempfinden nicht ständig im Widerspruch stehen soll."

Die Loslösung des Steuerrechts vom bürgerlichen Recht, die zwar durch den Wortlaut des § 4 nicht ausdrüchlich ausgesprochen wird, die sich aber aus der auf ihn gründenden Auslegung der Steuergesetze von selbst ergibt, und die daher auch in der Folgezeit durch die Rechtsprechung allmählich immer mehr durchgeführt wurde, mußte natürlich von ausschlaggebendem Einfluß auf die Einwirkung der Fehlerhaftigkeit bürgerlich-rechtlicher Schuldverhältnisse auf das Steuerrecht sein. Jemehr sich das Steuerrecht verselbständigte und seine eigenen Grundsätze unabhängig von denen des bürgerlichen Rechts herausbildete, umso geringer mußte auch die Bedeutung der Rechtswirksamkeit der Geschäfte gegenüber ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkung werden.

Die Führung der Rechtsprechung lag nach Einführung der großen Finanzreform, durch die fast sämtliche Steuern auf das Reich übergingen, ausschließlich beim Reichsfinanzhof. Der zweite Senat nahm bald nach Erlaß der R. A. O. in seiner Entscheidung vom 28. April 1920 grundsätzlich Stellung zu der Bedeutung verbotener und nichtiger Rechtsgeschäfte für das Steuerrecht. (Ball, a. a. O., S. 82.) Er führt in seinen Urteilsgründen folgendes aus: „An zweiter Stelle wird als Haupteinwand geltend gemacht, es handele sich um verbotene, mit Strafe bedrohte Veranstaltungen, und es sei mit der staatlichen Rechtsordnung unverträglich, solche Veranstaltungen zur Grundlage einer staatlichen Einnahmequelle zu machen. — In dieser allgemeinen Fassung kann der Senat einen solchen Rechtsgrundsatz jedenfalls nicht anerkennen. Bei der nachträglichen Erhebung von Verkehrssteuern, die vorwiegend allein in Frage kommen, bildet die Unterlage der Besteuerung der Verkehrsvorgang, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, weil es in der bei ihm zutage getretenen Vermögensverschiebung auf das Vorhandensein eines steuerkräftigen Steuerträgers schließt. Diese Annahme ist davon unabhängig, ob der Verkehrsvorgang bürgerlich-rechtlich gültig oder ungültig ist, wenn und solange nur ein derartiger Rechtsmangel nicht zur Rückgängigmachung des Verkehrsvorganges und seiner wirtschaftlichen Folgen geführt hat. Wer auf Grund eines nichtigen Rechtsgeschäftes die gleichen Vorteile erlangt hat, wie sie das gültige Rechtsgeschäft für ihn zur Folge gehabt hätte, kann sich nicht mit Recht beschwert fühlen, wenn er steuerlich ebenso behandelt wird, wie der Teilnehmer an dem gültigen Rechtsgeschäfte. Gerechtigkeit und Billigkeit verlangen vielmehr eine derartige Gleichstellung. Die steuerliche Begünstigung der auf verbots- und sittenwidriger Grundlage sich im Rechtsgeschäftsverkehr Betätigenden wird mit Recht als Unbild empfunden. Tatsächlich gibt es auch keine gesetzliche Bestimmung, die die Steuerbehörde nötigt, nichtige, insbesondere unsittliche Rechtsgeschäfte zu ignorieren, solange die Beteiligten selbst ihre vermögensrechtlichen

Wirkungen gelten lassen. Im Gegenteil bestehen einzelne Vorschriften, die auf den entgegengesetzten Grundsatz schließen lassen. So wird z. B. der Grundstücksübertragungsstempel, der auf Grund eines sittenwidrigen Veräußerungsgeschäfts erhoben worden ist, dem Teile, der die Sittenwidrigkeit des Geschäfts gekannt und deshalb dessen Nichtigkeit verschuldet hat, nicht einmal dann erstattet, wenn zufolge des Verstoßes gegen die guten Sitten der Vertrag nicht ausgeführt oder in seinen Wirkungen rückgängig gemacht worden ist, vergl. § 85 Abs. 2 R.-Stempel-G. von 1913, verbunden mit § 198 Ausf.-Best. zum Reichsstempelgesetz. Auch nach § 23 des Grunderwerb-St.-G. vom 12. September 1919 kommt eine Erstattung der Steuer nicht in Frage, wenn ein gegen die guten Sitten verstoßender und deshalb nichtiger Kaufvertrag durch Auflassung und Umschreibung erfüllt ist, denn die Nichtigkeit des Grundgeschäfts macht die Auflassung selbst nicht nichtig. Eine Erstattung kommt erst in Frage, wenn die Nichtigkeit des Grundgeschäfts zum Rückerwerbe des Eigentums geführt hat (vergl. Abs. 1 a Nr. 1 und 3 a. a. O.). Der Senat erachtet daher Rechtsvorgänge, an die das Gesetz eine Steuerpflicht knüpft, ohne Rücksicht auf die ihnen etwa wegen Sittenwidrigkeit innewohnende Nichtigkeit mindestens dann als steuerpflichtig, wenn ihre Rechtswirkungen nicht rückgängig gemacht worden sind." (R. F. H. E., Bd. 3, S. 173—174.) Dieser hier zunächst nur für die Verkehrssteuern entwickelte Grundsatz ist dann in späteren Entscheidungen auch auf das gesamte Steuerrecht ausgedehnt worden. So hat der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 5. Mai 1920 auch die Steuerpflicht einer sittenwidrigen Schenkung bejaht, die eine verheiratete Frau ihrem Liebhaber gemacht hat, um ihn zur Fortsetzung des ehebrecherischen Verhältnisses zu veranlassen. (Reichssteuerblatt 1920, S. 557, Jahrbuch von Koppe, S. 47, und Ball, a. a. O., S. 84/85.) Hinsichtlich der Umsatzsteuer führt der Reichsfinanzhof zur Frage der Beherbergungssteuer bei Vermietung von Zimmern in Bordellen an Dirnen folgendes aus: „Vorab ist zu prüfen, ob die Beherbergungssteuer wegen Unsittlichkeit des Zweckes der Beherbergung nicht erhoben werden darf. Es wird damit zu rechnen sein, daß die Höhe des Entgelts durch den Zweck der Beherbergung beeinflußt ist. Auch hat die Steuerpflichtige selbst im Einspruch geltend gemacht, daß sie sich durch das Vermieten strafbar mache und etwas Strafbares nicht versteuert werden könne. Nun mag es sein, daß bürgerlich-rechtlich gültige Mietverträge nicht vorliegen, weil sie nach § 138 B. G. B. nichtig wären. Das ist aber für die Beherbergungssteuer nicht entscheidend. Nach ihr kommt es nur darauf an, ob Beherbergung gewährt oder Geld dafür vereinnahmt ist. Daß die Überlassung der eingerichteten Wohn- oder Schlafräume nur zu erlaubten Zwecken gewährt werden dürfte, wird nicht gefordert. — Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes stehen hiernach der Besteuerung nicht entgegen. Es könnte sich höchstens noch darum handeln, ob ein allgemeiner Rechtssatz des Inhalts bestände, daß ein unsittliches oder verbotenes, ein subjektiv oder doch wenigstens objektiv rechtswidriges Tun oder Verhalten keine Grundlage für eine Besteuerung abgeben könne, vielmehr von der Steuerbehörde unbeachtet gelassen werden müßte. Das Bestehen derartiger Rechtssätze ist zwar oft behauptet, vergl. die von Popitz, Komm. zum Umsatz-

steuergesetz 1919, Bd. 1, S. 166, angeführten Schriftsteller, aber doch in der Rechtsprechung schon früher keineswegs durchweg anerkannt, und auch in der Rechtslehre haben sich abweichende Stimmen gemehrt, vgl. Popitz a. a. O., insbesondere auch Kloß, deutsche Steuerzeitung, Bd. 9 (1920), S. 88. Die R. A. O. hat zu der Frage zwar nicht unmittelbar Stellung genommen, aber aus ihr — vgl. die Behandlung des Erbschaftsbesitzers, und zwar auch des bösgläubigen in § 87, Absatz 1 u. 2, § 97, § 373, des Eigenbesitzers, und zwar auch des bösgläubigen im § 80 Abs. 1, des falsus procurator im § 89 — läßt sich mittelbar entnehmen, daß steuerrechtliche Pflichten an sich nicht dadurch berührt werden, daß ein gewisses Verhalten unerlaubt oder strafbar ist. Das folgt auch aus § 4 R. A. O. In der Tat beruht der Satz, daß ein verbotenes oder sittenwidriges Tun steuerrechtlich nicht beachtet werden dürfte, auf einer unrichtigen Verallgemeinerung eines richtigen Gedankens. So berechtigt es ist, daß das bürgerliche Recht einem solchen Verhalten seinen Schutz entzieht, so verkehrt wäre es, den Satz aufzustellen, daß steuerrechtlich, wo das bürgerliche Recht Rechtsgeschäfte, weil unsittlich, als nicht verbindlich behandle, derartige Rechtsgeschäfte als nicht vorhanden angesehen werden müßten. Das hieße nichts anderes, als ein unzulässiges oder allgemein mißbilligtes Verhalten steuerrechtlich fördern und begünstigen. Wer z. B. gerade bei der Beherbung wucherhaft hohe Entgelte fordert und erzielt, wäre seinen Wettbewerbern gegenüber, die sich in den Grenzen des Erlaubten halten, durch Wegfall der Beherbergungssteuer im Vorteil und hätte außerdem bei Verheimlichung der Entgelte kein Vorgehen wegen Steuerhinterziehung zu befürchten." (R. F. H. E. Bd. 8, S. 140/141). Die gleichen Grundsätze hat der R. F. H. auch in neueren Entscheidungen mehrfach wiederholt. In einer Grunderwerbssteuersache hat er es für unerheblich erklärt, daß ein Vertrag infolge Versagung einer Genehmigkeit bürgerlich-rechtlich unwirksam geworden sei, weil er trotzdem die von den Parteien gewollte wirtschaftliche Wirkung erzielt habe. Eine Frage aus dem Kapitalsverkehrssteuergesetz wurde nach denselben Grundsätzen entschieden. (Ball, a. a. O. S. 87 und R. F. H. E. Bd. 12, S. 100, Bd. 13, S. 26)

Das Schrifttum hat sich den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen allgemein angeschlossen. Insbesondere hat Popitz in seinem Aufsatz „Die Ideale und das Steuerrecht" (Archiv des öffentlichen Rechts, 1921, Bd. 40, S. 120 ff.) den Gesichtspunkt der verschiedenen Zwecke der beiden Rechtsgebiete Steuerrecht und bürgerliches Recht herausgearbeitet. (Ball, a. a. O. S. 99) Auch der Gesetzgeber hat schließlich bei einer Steuer, bei der der Gegenstand der Besteuerung in einer Tätigkeit besteht, die erfahrungsgemäß sehr häufig unerlaubter Weise ausgeübt wird, nämlich bei der Rennwett- und Lotteriesteuer, ausdrücklich hervorgehoben, daß der Steueranspruch ohne Rücksicht darauf zur Entstehung gelange, ob das Unternehmen des Totalisators genehmigt, oder der Buchmacher zugelassen ist. (§ 12 des Rennwett- und Lotterie-Gesetzes.).

Wir können also feststellen, daß die Fehlerhaftigkeit von Schuldverhältnissen nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes wie auch nach der neueren Gesetzgebung an sich ohne steuerrechtliche Bedeutung ist, da die Steuerpflicht nicht nur durch Verwirklichung des

rechtlichen, sondern in erster Linie durch Verwirklichung des wirtschaftlichen Tatbestandes, den der Gesetzgeber ja im Grunde genommen allein treffen will, eintritt. Die Fehlerhaftigkeit der Rechtsgeschäfte wirkt sich nur insofern mittelbar auf steuerrechtlichem Gebiete aus, als die sich aus ihr ergebenden wirtschaftlichen Folgen häufig nicht dieselben sind, wie diejenigen, die sich an die Abwickelung des gültigen Geschäfts geschlossen hätten. Ist aber das wirtschaftliche Ergebnis eines nichtigen Rechtsgeschäftes dasselbe, wie das des rechtswirksamen Rechtsgeschäftes — etwa deshalb, weil die Vertragsteile die Nichtigkeit gar nicht kannten oder sich aber trotz Kenntnis so verhielten, als wäre das Geschäft rechtsgültig —, so ist seine Fehlerhaftigkeit ohne jeden Einfluß auf den Eintritt der Steuerpflicht.

## § 5.

## Zwei wichtige steuerrechtliche Begriffe, die dem bürgerlichen Schuldrecht entstammen (Lieferung und Leistung).

Vielfach bestehen Unterschiede zwischen Rechtsbegriffen, die in mehreren Rechtsgebieten und insbesondere im Privatrecht einerseits und im öffentlichen Recht andererseits durch dasselbe Wort ausgedrückt werden. So unterscheiden sich z. B. Vorsatz und Fahrlässigkeit im bürgerlich-rechtlichen und strafrechtlichen Sinne, und der Begriff des Beamten nach dem Reichsbeamtengesetz von dem des Beamten beim Beamtenvergehen des St. G. B. Die Sprache hat eben nicht genügend verschiedene Bezeichnungen zur Verfügung für die feinen juristischen Unterschiede in den Lebenserscheinungen, die im alltäglichen Verkehr als die gleichen angesehen werden. (Ball, Privatrecht und Steuerrecht, S. 11). Es ist zwar möglich und kommt auch häufig vor, daß der genaue Sinn eines Wortes für einen bestimmten Teil des Rechtsgebietes schon im Gesetz selbst umschrieben wird, doch ist die gesetzliche Auslegung vielfach deshalb nicht angebracht, weil das Gesetz durch sie unübersichtlich und sich in endlosen Einzelbestimmungen verlieren würde. Teilweise wird der Zweifel im Ausdruck vom Gesetzgeber auch wohl übersehen. Fehlt es nun in diesen Zweifelsfällen an der authentischen Auslegung, so ist es Aufgabe der Rechtsprechung, die Begriffe — insbesondere in höchstrichterlichen Entscheidungen — in ihren verschiedenen Anwendungsgebieten klar zu stellen. Dies gilt in hervorragendem Maße auch für das Steuerrecht, das vielfach bürgerlich-rechtliche Begriffe einfach als Steuertatbestandsmerkmale übernommen hat. Der Gesetzgeber mußte den Tatbestand, den er besteuern wollte, und der irgendeinen wirtschaftlichen Vorgang oder ein wirtschaftliches Ergebnis darstellt, im Gesetz genau festlegen. Er hat dies nur auf die Weise erreichen können, daß er sich hauptsächlich derjenigen bürgerlichen Rechtsgeschäfte und Rechtsformen, in denen sich die betreffenden wirtschaftlichen Vorgänge üblicher Weise abspielen, zur Umschreibung noch nicht feststehender steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriffe bediente. Trotzdem ist aber bei der Auslegung der Steuergesetze stets davon auszugehen, wie ich schon im vorhergehenden Paragraphen meiner Ausführungen dargelegt habe, daß regelmäßig nicht ein Rechts-, sondern ein Wirtschaftsvorgang besteuert werden soll, und daß die Begriffe deshalb im steuer-

rechtlichen Sinne häufig abweichend von den gleichlautenden Begriffen aus dem bürgerlichen Rechtsgebiet auszulegen sind. Das Steuerrecht übernimmt also häufig nicht die privatrechtlichen Rechtsbegriffe als solche, sondern benutzt nur ihre Bezeichnungen, wenn die Begriffe im Steuerrecht ihnen ähnlich sind, weil die Sprache eben für manche nur sich wenig unterscheidende Lebenserscheinungen die gleichen Bezeichnungen verwendet. Ein typisches Beispiel ist der Eigentumsbegriff, bei dem es der Gesetzgeber in § 81 Abs. 1 R. A. O. ausdrücklich hervorgehoben hat, daß sich der Eigentümer im steuerrechtlichen Sinne mit dem bürgerlich-rechtlichen nicht deckt. Steuerrechtlich ist derjenige Eigentümer, der eine Sache als ihm gehörig besitzt. Es ist also allein der wirtschaftliche Gesichtspunkt entscheidend. Demgemäß braucht sich beispielsweise auch niemand Wertpapiere, die ihm unwiederbringlich gestohlen sind, und deren Eigentum ihm aber verblieb (§ 935 B. G. B.), des Eigentums wegen als Kapitalsvermögen anrechnen zu lassen, da ihm die tatsächliche Verfügungsgewalt verloren gegangen ist.

Zwei Begriffe, die im Umsatzsteuerrecht eine große Rolle spielen, sind „die entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen“. An beide knüpft sich unter gewissen Voraussetzungen die Umsatzsteuerpflicht. Leistung ist ein schuldrechtlicher Grundbegriff, der dem B.G.B. entstammt (§ 241). Er umfaßt alles, was überhaupt geschuldet werden kann. Die Leistung kann sich daher als ein Tun oder ein Unterlassen darstellen, das auf Kosten irgendeines Rechtsgutes des Schuldners zu einem Erfolg für den Gläubiger führen soll. Es ist nicht erforderlich, daß der Erfolg, der durch die Leistung herbeigeführt werden soll, auch tatsächlich eintritt. Die Leistung ist vielmehr nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen erfolgt, wenn der Schuldner das seinerseits Erforderliche für die Herbeiführung des Erfolges getan hat. Tritt nach Beendigung der ihm obliegenden Leistungstätigkeit ein Umstand ein, der den Eintritt des Erfolges verhindert, so liegt dennoch eine Leistung vor und der Gläubiger ist zur Gegenleistung verpflichtet. Die umsatzsteuerpflichtige Leistung, die sich mit diesem bürgerlich-rechtlichen Leistungsbegriff im übrigen deckt, geht nur in einem Punkte noch über ihn hinaus. Steuerlich muß auch die Leistungsbereitschaft als Leistung angesehen werden, wenn der Schuldner die Gegenleistung erhält, er aber seinerseits von der Leistung (im bürgerlich-rechtlichen Sinne) befreit wird. Dies gilt z. B. beim Werk- und beim Dienstvertrag, wenn der Verpflichtete alles getan hat, um seine Verpflichtung zu erfüllen, der Leistungsberechtigte aber selbst die Herbeiführung des Erfolges dadurch verhindert, daß er in Annahmeverzug kommt. Privatrechtlich ist der Leistungsberechtigte zur Gegenleistung verpflichtet. Wirtschaftlich ist hier die Lage für den steuerpflichtigen Dienstverpflichteten daher genau die gleiche, wie wenn er die Leistung seinerseits erfüllt hätte. Er steht sich in den meisten Fällen sogar noch besser, weil er hierbei etwas erspart. In steuerlicher Hinsicht muß er daher ebenso behandelt werden, als wenn er die Leistung (im Sinne des B. G. B.) bewirkt habe, und daher ist seine Leistungsbereitschaft als Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen. Auch die Abtretung bestehender Forderungen und Rechte kann eine Leistung im Sinne des Ums.-St.-G. sein, da diese Steuer nicht voraussetzt, daß jemand selbst

einen wirtschaftlichen Erfolg herbeiführt, sondern es vielmehr genügt, wenn er einem anderen das Recht hierauf verschafft. (Vgl. Popitz S. 191/92, Bem. II, 2, C u. 4 zu § 1 Ums.-St.-G.) So macht beispielsweise der Gegenwert für die Übertragung eines Anspruches aus einem Kauf- oder Werkvertrag die Leistung des Abtretenden steuerpflichtig. (R. F. H. E. Bd. 2 S. 67.) Die übrigen Voraussetzungen, die noch hinzukommen müssen, um eine Leistung zu einer umsatzsteuerpflichtigen zu machen, sind bei den einzelnen Schuldverhältnissen zu erörtern.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhange noch, daß nach Tarifstelle 1 des Preuß. Stempelsteuerges. vom 27. Oktober 1924 Beurkundungen über Abtretungen von Rechten mit $^1/_{10}$ % des Wertes der Gegenleistung oder des abgetretenen Rechtes stempelpflichtig sind. Wird bei Anträgen auf Eintragung der Abtretung einer Hypothek oder Grundschuld in das Grundbuch die Urkunde über die dem Antrage zu Grunde liegende Abtretung nicht vorgelegt, so unterliegen diese Anträge dem für die Abtretung maßgebenden Stempel. (Ball, Einführung in das Steuerrecht, S. 329.)

Der steuerrechtliche Lieferungsbegriff deckt sich weder mit dem handelsrechtlichen Begriff noch mit dem der Eigentumsverschaffung. Er geht über beide weit hinaus. (Popitz, a. a. O., S. 70 ff.) Die handelsrechtliche Lieferung besteht darin, daß der Verkäufer dem Käufer die verkaufte Ware frei von Rechten Dritter verschafft, d. h. er muß dafür Sorge tragen, daß der Käufer von Rechten Dritter unbeschwerter Eigentümer werden und in den Besitz der Ware gelangen kann (§ 433 B. G. B.).

Das R. G. hatte für den Warenumsatzstempel unter Lieferung nur die Eigentumsübertragung verstanden, so daß also die Stempelpflicht bei der Einkaufskommission zweimal, bei der Verkaufskommission dagegen nur einmal eintrat, da der Kommissionär bei dieser nicht Eigentümer wird. (Popitz, a. a. O., S. 311.) Der R. F. H. schloß sich für das Umsatzsteuergesetz von 1918 dieser engen Auslegung nicht an. Er hat sich auf Ersuchen des Reichsfinanzministeriums gutachtlich dahin geäußert, daß auch bei der Verkaufskommission zwei Lieferungen im Sinne des U. St. G. über denselben Gegenstand vorliegen (R. F. H. E., Bd. 1 B, S. 40). In der Begründung wird ausgeführt, daß das U. St. G. den Begriff „Lieferung“ in einem von der sonstigen Gesetzessprache abweichenden Sinne verwendet und deshalb für die Auslegung allein das Umsatzsteuergesetz und seine Entstehungsgeschichte maßgebend seien. Letztere spreche positiv dafür, daß man beabsichtigt habe, entsprechend der Handhabung des W. U. St. G. die Verkaufskommission als Lieferungsgeschäft umsatzsteuerpflichtig zu machen. Nach Seite 73 des Ausschußberichtes sei ein Antrag, der dahin ging, Lieferungen zwischen Kommittenten und Kommissionär sowie andere Lieferungen zum Zwecke der Veräußerung durch den Empfänger für Rechnung des Liefernden steuerfrei zu lassen, abgelehnt worden, nachdem vom Regierungsvertreter unter Bezugnahme auf die bisherige, von der Rechtsprechung nicht korrigierte Übung der Steuerbehörde dargelegt worden sei, daß sowohl bei der Einkaufs- wie bei der Verkaufskommission zwei entgeltliche Lieferungen vorlägen.

Das Umsatzsteuergesetz von 1919 hat nun in § 5 für den Begriff der Lieferung eine besondere Auslegungsvorschrift erhalten, durch die die „Lieferung“ von den „sonstigen Leistungen“ des U. St. G. abgegrenzt werden soll, da die erhöhte Umsatzsteuer und auch eine Reihe von Vorschriften der allgemeinen Umsatzsteuer sich nur auf Lieferungen erstrecken. § 5 U. St. G. von 1919 lautet:

„In den Fällen, in denen die Steuer lediglich an die Lieferung anknüpft, liegt eine Lieferung im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über eine Sache verschafft. Als Lieferung ist auch eine Leistung aus einem Vertrage über die Bearbeitung und Verarbeitung einer Sache anzusehen, wenn der Unternehmer Stoffe, die er beschafft, verwendet, und es sich hierbei nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt. Das gilt auch, wenn Sachen in Ausführung eines solchen Vertrages mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

Der Lieferung steht die Übertragung der mit dem Besitz eines Pfandscheines verbundenen Rechte gleich.“

Die gleiche Begriffsbestimmung enthalten jetzt die §§ 5 und 6 des U. St. Ges. in der Neufassung vom 8. Mai 1926.

Für eine steuerpflichtige Lieferung genügt es mithin, wenn der Veräußerer das Erforderliche getan hat, durch das der Käufer in den Zustand versetzt wird, über die Sache wie ein Eigentümer zu verfügen. Lieferung ist also jede Leistung, durch die der eine den anderen instandsetzt, die Sache im eigenen Namen zu veräußern. (Popitz, Komm. z. U. St. G., Anm. IV, 1 zu § 5, S. 34). Die Eigentumsverschaffung ist daher immer als Lieferung anzusehen. Insoweit kommen also folgende Lieferungsarten in Frage:

1. die körperliche Übergabe,
2. die Übergabe eines Warenpapieres,
3. die Einigung über den Eigentumsübergang, wenn der Erwerber bereits den Besitz hatte (brevi manu traditio),
4. das Besitzkonstitut, wenn die Parteien sich über den Eigentumsübergang geeinigt haben, und der Veräußerer zwar den unmittelbaren Besitz behält, sich aber durch Vereinbarung eines Schuldverhältnisses verpflichtet, den Besitz für den Erwerber auszuüben,
5. durch Abtretung des dinglichen Herausgabeanspruchs ohne Besitzänderung, wenn ein dritter den veräußerten Gegenstand im Besitz hat.

Es bedarf jedoch nicht immer des Eigentumsrechts, um eine Sache rechtswirksam veräußern zu können, und deshalb ist auch die Eigentumsverschaffung nicht stets bei der Lieferung im steuerrechtlichen Sinne erforderlich. Der Verkaufskommissionär erhält die Verfügungsmacht über die Kommissionswaren vom Kommittenten übertragen, ohne daß er notwendigerweise Eigentümer zu werden braucht. Wenn der Verkäufer die Ware ferner unmittelbar an den Abnehmer des Käufers sendet und diesem so die Verfügungsmacht im Auftrage des Käufers verschafft, so liegt ebenfalls eine Lieferung an den ersten Käufer vor, da ihn der Verkäufer in den Zustand versetzt hat, die Ware im eigenen Namen veräußern zu können. Aber auch zwischen dem Käufer und seinem Abnehmer liegt wiederum eine Lieferung vor,

obgleich jener garnicht Eigentümer geworden war, denn er hat diesen, indem er sich der Hilfe seines Veräußerers bediente, die Verfügungsmöglichkeit über die zu liefernde Ware verschafft. Daß hier eine steuerpflichtige Lieferung vorliegt, ergibt sich auch aus der Vorschrift des § 7 U. St. G. von 1919, die den Zwischenhändler, wenn er den unmittelbaren Besitz der weiterveräußerten Ware nicht erlangt hat, von der allgemeinen Umsatzsteuer ausdrücklich befreit, nicht dagegen von der erhöhten Umsatzsteuer. (Popitz, a. a. O., S. 314.)

Die Lieferung ist als Verschaffung der Verfügung über eine Sache nur eine besondere Art der Leistung — das Gesetz sagt selbst „Lieferungen und sonstige Leistungen" —, und daher gelten für sie auch die Grundsätze über das Eintreten der Steuerpflicht bei einer Leistung. Es ist bereits oben erwähnt, daß nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen für das Vorliegen einer Leistung nicht Voraussetzung ist, daß der Gläubiger auch tatsächlich etwas bekommt, und damit also der von den Parteien gewollte Erfolg eintritt. Für den Begriff der Lieferung genügt es daher auch, wenn der Veräußerer das seinerseits Erforderliche getan hat, um dem Erwerber die Verfügungsmacht zu verschaffen. Es ist somit nicht erforderlich, daß es überhaupt zu einer Ablieferung der Ware an den Erwerber kommt. Die Steuerpflicht fällt nicht etwa weg, wenn beim Versendungskauf die Ware am Bestimmungsort nicht ankommt, sondern vorher untergeht, oder die Ware, wenn der Käufer im offenen Laden bereits durch Übergabe oder Besitzauftragung an ihr das Eigentum erworben hat, bei der Überbringung ins Haus dem Boten geraubt wird, denn in beiden Fällen ist der Käufer zahlungspflichtig, weil der Verkäufer geleistet, also geliefert hat. (Popitz, a. a. O., S. 312.)

Da die steuerpflichtige Lieferung entgeltlich sein muß, scheidet die Sicherungsübereignung in den meisten Fällen für ihren Begriff aus. Eine Lieferung im Sinne des Ums. St. Ges. setzt voraus, daß der Belieferte die freie Verfügung über die Sache erhält. Regelmäßig ist also darunter nur diejenige Besitzübertragung zu verstehen, die dem Empfänger gestattet, tatsächlich und rechtlich über die Sache zu verfügen. Da die Sicherungsübereignung der Besteuerung nur unterliegen kann, wenn für die Übereignung ein Entgelt gewährt worden ist, so tritt die Steuerpflicht also auch in den Fällen ein, in denen der Gläubiger berechtigt ist, den ihm zur Sicherung übereigneten Gegenstand an Zahlungsstatt anzunehmen, und von diesem Recht Gebrauch macht. Ist die Sache aber nicht an Zahlungsstatt gegeben, so hat der Gläubiger kein freies Verfügungsrecht über die Sache und es entfällt auch das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit. (Vergl. Lindemann, Komm. zum U. St. G., Bem. III B zu § 1 und R. F. H. E. vom 21./6. 1922, abgedruckt im R. St. Bl. S. 351.)

Das wichtigste entgeltliche Lieferungsgeschäft ist der Kauf. Er ist das typische Umsatzgeschäft. Seine Beziehungen zur Umsatzsteuer werden daher in den §§ 7—13 meiner Ausführungen ausführlich erörtert werden. Ein Tauschgeschäft kommt nur sehr selten in Frage. Bei ihm handelt es sich um zwei Lieferungen, und er führt daher auch zu einer doppelten Umsatzbesteuerung. Die Ausführung von Gesellschaftsverträgen führt zu entgeltlichen Lieferungen, wenn Sachgüter gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden. Nach

dem Kauf sind Werklieferungsverträge und Kommissionsgeschäfte als die wichtigsten entgeltlichen Lieferungsgeschäfte anzusehen. Auf sie wird später ebenfalls ausführlich eingegangen werden. (Popitz, a. a. O., S. 318 u. 319.)

§ 6.

## Steuerliche Bewertung von Forderungen und Schulden.

Die Bewertung von Forderungen und Schulden ist steuerrechtlich für die Ermittlung des Wertes, insbesondere von Vermögen, Einkommen, Erbanfällen und Schenkungen, von großer Bedeutung. Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften sind in erster Linie in den §§ 137—161 R. A. O. enthalten, die in dem neuen Reichsbewertungsgesetz noch durch viele Einzelvorschriften ergänzt werden (§ 8 Abs. 2 Reichsbewertungsges.). Teilweise sind die Vorschriften der R. A. O. durch das neue Gesetz auch außer Kraft gesetzt worden. Sie gelten aber im übrigen für alle steuerlichen Wertermittlungen, soweit nicht in den einzelnen Steuergesetzen ausdrücklich etwas anderes vorgeschrieben ist.

Die grundlegende Bewertungsvorschrift für Forderungen und Schulden enthält § 143 R. A. O. Danach sind mit Ausnahme von gewissen in § 141 R. A. O. bezeichneten Kapitalforderungen (Wertpapiere, Gesellschaftsanteile usw.) alle übrigen Kapitalforderungen und Schulden mit ihrem Nennwert anzusetzen, sofern nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Als solche Kapitalforderungen kommen Bankguthaben, Geschäftsguthaben bei eingetragenen Genossenschaften, Geschäftseinlagen stiller Gesellschafter, Hypotheken, Wechsel, Schecks und alle übrigen Kapitalforderungen, wie Kaufpreisforderungen, Honorare der Anwälte und Ärzte, Darlehnsforderungen usw. in Frage, ganz gleich, ob die Forderungen verzinslich oder unverzinslich sind (§ 143 Abs. 3). Als Schulden kommen solche jeder Art in Frage, auch abzugsfähige Steuerschulden.

Wie nach § 137 Abs. 1 R. A. O. bei allen Bewertungen grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen ist, so bezweckt auch die Vorschrift des § 143 über die Bewertung von Forderungen und Schulden, daß diese vom Steuerpflichtigen zu ihrem gemeinen Wert, die Forderung also zum Verkaufswert, und die Schulden entsprechend ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung zum Ausdruck gebracht werden. Die Unsicherheit einer Forderung berechtigt den Gläubiger daher, diese zu einem geringeren Werte als zu dem Nennwert in Ansatz zu bringen. Hierdurch wird für den Schuldner natürlich die Bewertung seiner Schuld nicht berührt, sondern die wirtschaftliche Belastung bleibt für ihn zum vollen Nennwert bestehen. Er darf sie daher auch ungekürzt abziehen. Nur in besonderen Fällen kann auch für ihn die Belastung geringer werden oder gar ganz in Fortfall kommen. Hat er beispielsweise Konkurs gemacht und ist seitdem als Geschäftsführer des auf den Namen seiner Frau gehenden Erwerbsgeschäfts tätig, ohne seine eigenen Schulden zu bezahlen und sich um sie zu kümmern, so ist die Steuerbehörde berechtigt, seine alten Schulden nicht mehr als wirtschaftliche Belastung anzusehen. (Vergl. Becker, Anm. 2 zu § 143 und Mrozek, Anm. 4 a zu § 143 R. A. O.)

Der Wert einer Bürgschaftsschuld ist ihrer Eigenart entsprechend durch freie Schätzung zu ermitteln. In den steuerlichen Bilanzvorschriften bestimmt die R. A. O. bezüglich der Verbuchung von Bürgschaftsschulden folgendes: „Als Schuldposten dürfen Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gefälligkeitsakzepten und dergleichen in der Bilanz nur aufgeführt werden, wenn die Rückgriffsrechte berücksichtigt sind." (§ 174 Abs. 4.) Die Vorschrift des § 143, daß bei Schulden grundsätzlich der Nennwert anzusetzen ist, kann bei einer Bürgschaftsverpflichtung deshalb keine Anwendung finden, weil hier nicht die Zahlung eines festen Betrages Inhalt der Schuld ist, sondern dieser sich lediglich darauf richtet, daß der Bürge für die Schuld eines Dritten einzustehen hat. Da nun gemäß § 774 B. G. B. die Forderung des Gläubigers gegen den Hauptschuldner, soweit der Gläubiger vom Bürgen befriedigt wird, auf diesen übergeht, und zwar auch bei der selbstschuldnerischen Bürgschaft, so ist die Belastung der Bürgschaftsschuld bei einem zahlungsfähigen Hauptschuldner viel geringer als bei einem zahlungsunfähigen, denn im ersten Falle erhält der Bürge einen vollwertigen Ersatzanspruch, in letzterem nur einen ganz unsicheren, der unter Umständen auch gleich Null sein kann. Die Zahlungsfähigkeit des Hauptschuldners ist daher der wichtigste Schätzungsfaktor für die Bewertung der Bürgschaftsschuld, und zwar kann man sagen, daß der Wert der Bürgschaftsschuld im umgekehrten Verhältnis zur Zahlungsfähigkeit des Hauptschuldners steht. Für ihre Bewertung ist ferner von Bedeutung, ob eine gewöhnliche oder eine selbstschuldnerische Bürgschaft vorliegt, da sich der selbstschuldnerische Bürge bei einem zahlungsfähigen, aber böswilligen Hauptschuldner natürlich bedeutend ungünstiger steht als der gewöhnliche Bürge. Jener wird mithin durch die Bürgschaftsverpflichtung stärker belastet als dieser.

Maßgebend für die Beurteilung der Sicherheit einer Forderung und der Belastung einer Schuld sind die Umstände, wie sie sich an dem für die Bewertung in Frage kommenden Tage darstellen. Dieser Zeitpunkt kann je nach dem in Betracht kommenden Steuergesetz ein verschiedener sein. Für das Vermögenssteuergesetz wird der Wert des Vermögens nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes grundsätzlich jährlich nach dem Stande vom Beginn des 1. Januar (Hauptfeststellungszeitpunkt) festgestellt und ist dann als sog. Einheitswert für das Kalenderjahr maßgebend, das mit dem Hauptfeststellungszeitpunkt beginnt (Hauptfeststellungszeitraum), § 5 Vermögenssteuergesetz und § 5 Reichsbewertungsges. Bei der Einkommensteuer kommt stets der Schluß des Steuerabschnittes als der für die Wertermittlung entscheidende Zeitpunkt in Betracht; als Steuerabschnitt gilt für bücherführende Gewerbetreibende das Wirtschaftsjahr, für das regelmäßige Abschlüsse gemacht werden, für Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beziehen, das Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni, und für alle übrigen Einkommensteuerpflichtigen das Kalenderjahr (§§ 10 u. 19 Eink.-St.-Ges.) Nach dem Erbschaftssteuergesetz ist für die Bewertung von Erbanfällen und Schenkungen der Tag der Entstehung der Steuerschuld maßgebend, grundsätzlich daher der Todestag des Erblassers, bezw. der Tag, an dem die Schenkung vollzogen wird (§§ 21 u. 14 Erbsch. St. G.). Ist

landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches, gärtnerisches Vermögen oder Grundvermögen Gegenstand des Erbanfalls oder der Schenkung, so ist für die Bewertung hinsichtlich dieses Vermögens wie bei der Vermögenssteuer der der Entstehung der Steuerschuld vorhergehende Hauptfeststellungszeitraum (also der 1. Januar) maßgebend (§ 32 Abs. 2 Erbsch.St. G.).

Sind Forderungen uneintreibbar geworden, so bleiben sie unberücksichtigt (§ 143 Abs. R. A. O.). Ihr gemeiner Wert ist dann eben gleich Null, obgleich die Forderung zu Recht besteht und einklagbar ist. Sie ist als uneintreibbar anzusehen, wenn nach Lage der Umstände im Falle einer Beitreibung so wenig auf einen Erfolg zu rechnen ist, daß der Forderung im Verkehr überhaupt kein Wert mehr beigelegt wird. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es nicht darauf an, ob die Möglichkeit, daß der Gläubiger befriedigt wird, ausgeschlossen ist, sondern lediglich darauf, ob die Verhältnisse, die eine Beitreibung der Forderung hindern, dergestalt in die äußere Erscheinung treten, daß sie innerhalb des Geschäftskreises des Schuldners, insbesondere seiner Geschäftsfreunde und Lieferanten, bekannt werden müßten, so daß der Gläubiger also nach Lage der ihm bekannten Verhältnisse mit ihrer Uneintreibbarkeit zu rechnen hat. Wenn sich der Gläubiger durch verwandtschaftliche Rücksichten von der gerichtlichen Beitreibung seiner Forderung abhalten läßt, so hat dies natürlich außer Betracht zu bleiben. (O. V. G. in St. Bd. 6, S. 306, 308; 5, S. 191; 8, S. 70; 14, S. 96; 16, S. 154.) Erachtet die Steuerbehörde die Uneintreibbarkeit einer Forderung für erwiesen, so muß sie die für die Uneintreibbarkeit geltend gemachten Tatsachen auch daraufhin prüfen, ob durch sie nicht wenigstens die Veranlagung der Forderung zu einem geringeren Werte als ihrem Nennwert begründet erscheint. (O. V. G. in St. Bd. 18 S. 413.)

Unverzinsliche, befristete Forderungen oder Schulden sind mit einem Betrage zu bewerten, der mit angemessenen Jahreszinsen bis zur Fälligkeit den vollen Betrag der Forderung oder Schuld ergibt (§ 143 Abs. 3, R. A. O.). Der Tag der Fälligkeit muß ein bestimmter sein, d. h. die Fälligkeit darf nicht von einem Ereignis abhängig gemacht sein, dessen Eintritt zwar feststeht, aber dem Zeitpunkt nach unbestimmt ist, wie z. B. der Tod eines Menschen. Hier würde eine aufschiebende Bedingung vorliegen, und die davon abhängige Forderung oder Schuld gemäß §§ 147 u. 149 R. A. O. unberücksichtigt bleiben. Eine Ausnahme macht das Gesetz in dieser Beziehung nur bei noch nicht fälligen Ansprüchen aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen. Diese Ansprüche sind stets, soweit in einzelnen Gesetzen nichts besonderes vorgeschrieben ist, mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien oder Kapitalbeiträgen anzurechnen, also auch bei einer ausschließlich auf das Ableben des Versicherten abgestellten Versicherung (der sog. reinen Todesfallversicherung). Ob die Versicherung auf das Leben des Versicherungsnehmers oder einer anderen Person abgestellt ist, ist ohne Bedeutung. Den Anspruch aus der Versicherung muß sich derjenige Steuerpflichtige anrechnen lassen, dem nach Maßgabe des Versicherungsvertrages das Verfügungsrecht über die Versicherungsforderung zusteht, ohne Rücksicht darauf, von wem die Prämien bezahlt sind (O. V. G. in St. Bd. 7, S. 200). Weist der

Steuerpflichtige nach, zu welchem Wert die Versicherungsanstalt den Versicherungsschein nach ihren Satzungen oder den Vertragsbedingungen zurückkaufen würde — z. B. durch Vorlegung einer Bescheinigung der Versicherungsanstalt —, so ist dieser Rückkaufswert maßgebend.

Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die sich auf eine bestimmte Zeit beschränken, ist nach § 144 R. A. O. so zu errechnen, daß die einzelnen Jahreswerte unter Abrechnung der Zwischenzinsen zusammengezählt werden; er darf jedoch den zum gesetzlichen Zinsfuß kapitalisierten Jahreswert, d. h. also den 25fachen Jahreswert, nicht übersteigen. Diese Wertermittlungsbestimmung kommt in erster Linie für die Bewertung der Rentenansprüche in Betracht. Immerwährende Nutzungen und Leistungen sind mit ihrem zu 4 % kapitalisierten Jahreswert anzurechnen. Sind sie von unbestimmter Dauer, so sind sie mit dem Zwölfeinhalbfachen des Jahreswertes zu bewerten, ausgenommen, wenn sie sich auf die Lebenszeit einer Person beschränken. In diesem Falle bestimmt sich ihr Wert nach dem Lebensalter der in Betracht kommenden Person und ist nach der in § 145 R. A. O. aufgestellten Tabelle zu errechnen. Kommen mehrer Personen in Frage, von deren Tod die Dauer der Nutzungen oder Leistungen abhängt, so entscheidet, je nachdem das Recht mit dem Tode des zuerst oder zuletzt Sterbenden erlischt, das Lebensalter des Ältesten oder des Jüngsten.

Forderungen oder Schulden, die von einer aufschiebenden Bedingung abhängen, werden erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eintritt; sind sie auflösend bedingt, so werden sie unbedingt gewertet. Wird die Vermögenslage später aber durch den Eintritt einer Bedingung verändert, indem beispielsweise eine Forderung durch Eintritt einer auflösenden Bedingung erlischt oder eine Schuld durch Eintritt einer aufschiebenden Bedingung entsteht, so ist die Veranlagung entsprechend zu berichtigen. Dies gilt auch in den Fällen, in welchen der Eintritt einer Bedingung gewiß, und nur der Zeitpunkt des Eintritts ungewiß ist. (R. A. O. §§ 147—151.)

Ist eine Forderung mit einer dauernden Einrede behaftet, so ist ihr Wert wirtschaftlich gleich null. Sie kann in steuerlicher Hinsicht also unberücksichtigt bleiben. Steht ihr aber eine zeitliche Einrede entgegen, deren späterer Wegfall dem Zeitpunkt nach bestimmt ist, so muß sie wie eine unverzinsliche befristete Forderung behandelt werden, da sie ja an sich schon besteht und infolge der Einrede nur erst später fällig wird. Wirtschaftlich steht sie also einer unverzinslichen befristeten Forderung gleich. Daher ist § 143 Abs. 3 R. A. O. sinngemäß anzuwenden, und die Forderung mit einem Werte einzusetzen, welcher einem Betrage gleich ist, der mit angemessenen Jahreszinsen bis zur Fälligkeit die Forderung ergibt. Ist es dagegen unbestimmt, wann die Einrede oder ob sie überhaupt hinwegfällt, so steht die Forderung wirtschaftlich einer solchen gleich, die von einer Bedingung abhängig ist. In einem solchen Falle ist sie deshalb in sinngemäßer Anwendung des § 147 R. A. O. erst zu berücksichtigen, wenn die Einrede tatsächlich hinweggefallen ist.

Für die Bewertung von Wertpapieren sind in § 141 R. A. O. und in den §§ 40—42 des Reichsbew.=G. besondere Bestimmungen

vorgesehen. Wertpapiere, die im Reiche einen Kurswert haben, (die also von den hierzu bestellten Organen einer Börse amtlich notiert werden), sind mit ihrem Kurswerte, und Forderungen, die in das Schuldbuch einer öffentlichen Körperschaft eingetragen sind, mit dem Kurswert der entsprechenden Schuldverschreibungen der öffentlichen Körperschaft in Ansatz zu bringen (§ 141 Abs. 1 R. A. O.). Als Wertpapiere, an die sich Forderungsrechte knüpfen, und die einen Kurswert haben, kommen insbesondere Inhaberpapiere, wie Schuldverschreibungen, Obligationen, Pfandbriefe usw. in Frage. Welcher deutscher Börsenkurs einzusetzen ist, wenn Wertpapiere an verschiedenen Börsen verschieden notiert werden, sagt das Gesetz nicht. Besteht am Veranlagungsort eine Börse, so wird man deren Kurs zugrunde legen, anderenfalls wird man zweckmäßigerweise allgemein auf die Berliner Börse zurückgehen. (Vergl. Mrozek, R. A. O. Anm. 4 a zu § 141.) Nach § 40 Abs. 2 Reichbew.-G. und § 142 R. A. O. können für die Bewertung von Wertpapieren auch maßgebende Werte festgesetzt werden (Steuerkurswerte). Für die zum Börsenhandel zugelassenen Wertpapiere werden die Kurswerte von den Börsenvorständen, für die übrigen Wertpapiere von Sachverständigenausschüssen ermittelt, die vom Reichsfinanzminister berufen werden. Auf Grund dieeser Ermittlungen werden die Kurswerte dann vom Reichsfinanzminister festgesetzt und im Reichsanzeiger veröffentlicht. Schuldner können hinsichtlich der von ihnen ausgegeebenen Schuldverschreibungen, die Eigentümer der Wertpapiere hinsichtlich der ihnen gehörigen Papiere Einspruch gegen die Festsetzung erheben, über den vom Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrates endgültig entschieden wird (§ 42 Reichsbew.-G.).

Für die Einkommen-, Erbschafts- und Schenkungssteuer sind die Steuerkurswerte ohne Bedeutung. Nach § 19 Eink.-St.-G. ist bei Ermittlung des Einkommens für die Wertpapiere stets ihr gemeiner Wert, also der gewöhnliche Kurswert einzusetzen, den sie am Schluß des Steuerabschnitts haben. Gehören Wertpapiere zu einem Erbanfall oder einer Schenkung, so ist für sie ihr gewöhnlicher Kurswert am Tage des Erbanfalls oder der Vollziehung der Schenkung maßgebend (§ 21 Erbsch.-St.-G.). Die Festsetzung von Steuerkurswerten ist gemäß § 32, Abs. 1, Z. 7 Erbsch.-St.-G. für die Erbschaft- und Schenkungssteuer ausdrücklich ausgeschlossen worden.

Die Forderungen wie Schulden sind grundsätzlich nicht einzeln zu bewerten, sondern als Bestandteile einer anderen wirtschaftlichen Einheit. (§§ 137 Abs. 2 Satz 1 und 139 R. A. O.) Dies gilt insbesondere für die Vermögenssteuer, bei der sich die Ermittlung des Vermögenswertes neben den Bestimmungen der R. A. O. in erster Linie nach den Vorschriften des R. Bew. G. richtet. Dieses unterscheidet vier Vermögensarten, nämlich

1. landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen,
2 Betriebsvermögen,
3. Grundvermögen und
4. sonstiges Vermögen (§ 2 R. Bew. G.).

Das Gesamtvermögen wird festgestellt, indem die einzelnen Vermögensarten zusammengerechnet werden. Hierbei sind dann diejeni-

gen Schulden, die noch nicht bei der Wertermittlung der einzelnen Vermögensarten zu berücksichtigen waren, von dem Rohvermögen abzuziehen. (§§ 45 und 47 R. Bew. G.) Gewisse Schulden dürfen jedoch nach § 47 Abs. 2 überhaupt nicht vom Vermögen abgezogen werden, so insbesondere nicht die Rentenbank- und die Industriebelastung. Die gleichen Grundsätze gelten, abgesehen von geringen Ausnahmen, auch für die Bewertung von Erbanfällen und Schenkungen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer sind Forderungen und Schulden ebenfalls grundsätzlich als Bestandteile einer anderen wirtschaftlichen Einheit zu bewerten. So wird nach § 13 Eink. St. G. der steuerpflichtige Gewinn bei Handelsbücher führenden Gewerbetreibenden durch Vergleich zwischen dem Betriebsvermögen zweier aufeinander folgender Steuerabschnitte ermittelt. (Vgl. hierzu S. 44 ff. m. Abhg.) Für die Gewinnermittlung bei Handwerkern und Kleingewerbetreibenden tritt nach § 12 des Eink. St. G. zum Vergleich der Einnahmen mit den Ausgaben ebenfalls ein Vergleich des Betriebsvermögens am Anfang und Schluß eines Steuerabschnittes; als Gewinn ist der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben abzüglich des Mehrwerts oder Minderwerts des Betriebsvermögens anzusehen. (Vgl. hierzu S. 46/47 m. Abhg.) Bei der Bewertung der Forderungen und Schulden ist nach § 19 Eink. St. G. und § 37 Abs. 2 R. A. O. davon auszugehen, daß sie Bestandteile des Vermögens des weiterhin fortzuführenden Betriebes bilden.

Die selbständige Einzelbewertung von Forderungen und Schulden kommt mithin im wesentlichen nur in Frage bei der Ermittlung des sonstigen Vermögens im Sinne des R. Bew. G. oder wenn einzelne Forderungen selbständig den Gegenstand einer Besteuerung bilden, wie z. B. als Schenkung oder als Vermächtnis.

## Zweiter Abschnitt.

## Einzelne Schuldverhältnisse des B. G. B. und das Reichssteuerrecht.

### I. Titel: Die Steuerpflicht beim Kaufvertrag.

### I. Kaufvertrag und Umsatzsteuer.

§ 7.

#### Die Steuerfreiheit des Kaufabschlusses und die regelmäßige Entstehung der Umsatzsteuerschuld bei Erfüllung des Kaufvertrages.

Unter den Rechtsgeschäften unseres bürgerlichen Rechts ist der Kaufvertrag dasjenige, welches mit den meisten Steuergesetzen irgendwie in Berührung kommt. Durch seine Erfüllung seitens des Verkäufers wird sehr häufig unsere wichtigste Verkehrssteuer, nämlich die Umsatzsteuer, fällig, und zwar in Höhe von $7\frac{1}{2}$ ‰ des Kaufpreises (des „Entgelts der Lieferung"). Der Steuersatz ist im Laufe der letzten Jahre wiederholt abgeändert worden. Da der Warenumsatz im gesamten Wirtschaftsleben eines Volkes, ja in der Weltwirtschaft überhaupt, die größte Rolle spielt, und täglich ungeheure Werte umgesetzt werden, so ist die Umsatzsteuer für das Reich eine der ergiebigsten Geldquellen. In der Inflationszeit bildete sie das Rückgrat der Reichsfinanzen, denn damals brachte von der Einkommensteuer lediglich die

Lohnsteuer erhebliche Beträge, weil diese durch Lohnabzug zu dem Wert entrichtet wurde, der nach dem Steuertarif dem jeweiligen Geldwert der Lohn- und Gehaltszahlungen entsprach, während die für das Jahr 1922 veranlagten Einkommensteuern von Gewerbe und Landwirtschaft erst im Laufe des Jahres 1923 mit inzwischen völlig entwertetem Gelde bezahlt wurden. Der ursprünglich auf 1½ % festgesetzte Umsatzsteuersatz wurde deshalb mit Rücksicht auf die Ergiebigkeit dieser Steuer und den riesigen Geldbedarf des Reiches auf 2½ % erhöht. Dies bedeutete natürlich eine ungeheure Belastung der Wirtschaft, die mit Eintritt der Festigung unserer Währung und der als Folgeerscheinung einsetzenden Geldknappheit untragbar wurde. Nachdem der Steuersatz demzufolge seit dem 1. Januar 1925 inzwischen wieder auf den alten Satz von 1½ % herabgesetzt worden war, wurde die Umsatzsteuer schließlich durch Gesetz vom 10. August 1925 (R. Ges. Bl. S. 241) nochmals mit Wirkung vom 1. Oktober 1925 ab weiter auf 1¼ % herabgesetzt. Einige Tage später wurde dieser Steuersatz wiederum durch Gesetz vom 17. August 1925 (R. Ges. Bl. S. 261) auf 1 % und schließlich durch Gesetz vom 31. März 1926 (R. Ges. Bl. S. 185) auf den heute gültigen Satz von 0,75 % ermäßigt. Als Steuerpflichtiger wird der Verkäufer in Anspruch genommen. (§ 10 U. St. G.)

§ 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes lautet:

„Der Umsatzsteuer unterliegen:

1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inlande gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gelten für dieses Gesetz auch die Urerzeugung und der Handel. Die Steuerpflicht wird weder dadurch ausgeschlossen, daß die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder ein Verein, eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft, die nur an die eigenen Mitglieder liefert, die Tätigkeit ausüben, noch dadurch, daß die Leistung auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt."

Aus diesem für die Umsatzsteuer grundlegenden Steuertatbestand, der lediglich im § 2 U. St. G. in Bezug auf einige besonders angeführte Rechtsgeschäfte ausgeschlossen wird, ist für den Juristen leicht zu ersehen, daß in der Hauptsache drei schuldrechtliche Rechtsgeschäfte in Frage kommen, die ihm regelmäßig zugrunde liegen werden, nämlich Kauf-, Dienst- und Werkvertrag. Bei den Lieferungen insbesondere wird außer dem Werklieferungsvertrag wohl lediglich der Kauf als das zugrundeliegende Rechtsgeschäft in Betracht kommen, da nur die Lieferungen gegen Entgelt der Umsatzsteuer unterliegen. Für die Steuerpflicht spielt das Rechtsgeschäft, auf dem die Lieferung beruht, zwar an sich überhaupt keine Rolle, doch stellt es oft ein wichtiges Tatbestandsmerkmal dar, aus dem auf eine Lieferung im Sinne des U. St. Ges. geschlossen werden kann.

Nicht jeder Verkäufer ist ohne weiteres umsatzsteuerpflichtig; es müssen vielmehr noch mancherlei andere Tatbestandsmerkmale hinzukommen. Er kann vor allem nur dann zum Umsatzsteuerschuldner werden, wenn er den Vertrag — zum mindesten zum Teil — erfüllt, denn der Steueranspruch entsteht erst, wenn der Lieferer dem Abneh-

mer die Verfügung über die Sache verschafft (§ 5 U. St. G.), nicht aber schon mit der schuldrechtlichen Verpflichtung zur Lieferung. Das U. St. G. will nur den Umsatz belasten, also die Verschiebung der wirtschaftlichen Güter von der Urerzeugung bis zum Verbraucher, nicht aber die Schuldverträge als solche oder deren Beurkundung. In Preußen unterliegen jedoch die Kauf- und Tauschverträge selbst und auch sonstige lästige Veräußerungsgeschäfte einschließlich der gerichtlichen Zwangsversteigerung ohne Rücksicht auf spätere Erfüllung oder Nichterfüllung der Verträge der Stempelsteuer. Der Stempel beträgt bei anderen Gegenständen als Grundstücken $^2/_3$ % des Preises, bei ausländischen Grundstücken 3 Mark (Preuß. Stempelsteuerges. vom 27. Oktober 1924, Tarifstelle 7). Bei inländischen Grundstücksveräußerungen ist der Stempel mit Rücksicht auf die Grunderwerbssteuer aufgehoben. (Vgl. Ball, Einf. in das Steuerrecht S. 329.) Alle diejenigen Kaufverträge, die nicht wenigstens zum Teil erfüllt werden, sind für die Umsatzsteuer ohne Bedeutung. Wenn daher im Folgenden von Kaufverträgen die Rede ist, so ist davon auszugehen, daß es sich stets um solche handeln soll, die erfüllt sind oder erfüllt werden.

Da es also ausschließlich auf die Lieferung und nicht auf den Kaufvertrag ankommt, so ist auch der Ort des Vertragsabschlusses, wie auch der Ort, an dem die Zahlung des Kaufpreises stattfindet, für die Umsatzsteuerpflicht ohne Bedeutung. Untersteht der Kaufvertrag ausländischem Recht, so sind die für den Steuertatbestand wesentlichen Begriffe doch nach deutschen Rechtsgrundsätzen zu beurteilen. Es ist lediglich erforderlich, daß die Lieferungen im Inlande ausgeführt werden. Sowohl der deutsche wie der ausländische Kaufmann mit inländischem Geschäftsbetrieb ist auch dann umsatzsteuerpflichtig, wenn die Zahlung an eine ausländische Haupt- oder Zweigniederlassung erfolgt. Gleichfalls kommt es auch nicht für die Umsatzsteuer auf die Staatsangehörigkeit der Beteiligten an. (§§ 10, 20, Abs. 2 des U. St. G. von 1926.)

Einige eingetragenen Genossenschaften sind in Bezug auf bestimmte Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit, und zwar diejenigen, die der gemeinschaftlichen Verwertung von Erzeugnissen der Genossen dienen (die sog. Verkaufsgenossenschaften, z. B. Getreideabsatzgenossenschaften und Molkereien), sowie die, welche dem gemeinschaftlichen Einkauf von Waren für die Genossen dienen (die sog. Einkaufsgenossenschaften), § 2, Z. 14, Abs. 1 U. St. G. Bei den ersteren fällt die Umsatzsteuer fort, wenn sie Rückstände der im Betriebe der Genossenschaft erfolgten Verarbeitung der von den Genossen eingelieferten Erzeugnissen an die Genossen zurückliefern (bei Molkereien z. B. die Magermilch, bei Rübenlieferungen an genossenschaftliche Zuckerfabriken die Rübenschnitzel). Diese Rücklieferungen wären an sich umsatzsteuerpflichtig gewesen, da die „Rückstände" durch Verarbeitung bereits Eigentum der Genossenschaft geworden sind, und die Rücklieferung auch gegen Entgelt erfolgt, hier also ein Kaufvertrag zugrunde liegt. Bei den Einkaufsgenossenschaften entfällt die Steuerpflicht für denjenigen Teil des Umsatzes, der als Rückvergütung des Kaufpreises der von den Genossen bezogenen Waren anzusehen ist. Als „Rückvergütung" gilt dasjenige, was die Genossenschaften regelmäßig nach Schluß des Geschäftsjahres von einem gewonnenen Überschuß ganz

oder teilweise nach Maßgabe der entnommenen Waren an die Genossen zur Auszahlung bringen. Bezüglich dieser Auszahlung am Jahresschluß geht die Ansicht des Gesetzgebers also offenbar dahin, daß sie nicht als eine Gewinnverteilung anzusehen ist.

Die gleiche Steuerbefreiung kommt für Gesellschaften m. b. H. in Frage, die dieselben Zwecke wie die obenbezeichneten Genossenschaften verfolgen, und deren Gesellschafter den Bevölkerungskreisen angehören, die sich in ihrer Eigenschaft als Hersteller oder Verbraucher im allgemeinen der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft zu bedienen pflegen (§ 2, Z. 14, Abs. 2 U. St. G.).

## § 8.

## Die Ausübung einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit des Verkäufers bei Erfüllung des Vertrages als grundsätzliche Voraussetzung für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld.

Außer der Lieferung ist zur Verwirklichung des Umsatzsteuertatbestandes ferner grundsätzlich erforderlich, daß der Verkäufer eine selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, und daß er die Lieferung oder die sonstige Leistung (z. B. die Übertragung irgendeines Rechtes) im Rahmen dieser Tätigkeit bewirkt. Die Verkäufe im privaten Verkehr von Hand zu Hand scheiden für die Umsatzsteuer also grundsätzlich aus. Nach § 83 a des früheren W. U. St. G. waren Zahlungsanmeldungen auch für Warenlieferungen rein privater Natur, soweit sie über hundert Mark hinaus gingen, noch stempelpflichtig. Die Erfahrung lehrte jedoch, daß sich die Vorgänge im privaten Verkehr doch regelmäßig der Kontrolle und damit auch der Besteuerung entziehen. So ist dann die grundsätzliche Befreiung des privaten Umsatzes im Umsatzsteuergesetz vor allem aus steuertechnischen Gründen erfolgt.

Da die gewerbliche Tätigkeit für die Umsatzsteuer mithin von großer Bedeutung ist, bedarf dieser Begriff, der zu den umstrittensten in der Volkswirtschaft, Rechtslehre und Rechtsprechung gehört, einer ausführlichen Klarstellung. Er ist je nach den verschiedenen Rechtsgebieten, in denen er als ein Tatbestandsmerkmal aufgeführt ist, verschieden auszulegen. Wesentlich ist ihm stets eine fortgesetzte berufs- oder geschäftsmäßige Arbeit, die auf Erzielung von Einnahmen gerichtet ist. Aus dem Zusatz in § 1, Z. 1 U. St. G. „als gewerbliche Tätigkeit gelten für dieses Gesetz auch die Urerzeugung und der Handel“, geht hervor, daß hier gewerbliche Tätigkeit im allerweitesten Sinne gemeint ist. Die Streitfrage des früheren Steuerrechts, ob zur gewerblichen Tätigkeit Gewinnabsicht erforderlich ist, hat das Umsatzsteuergesetz von 1919 ausdrücklich im verneinenden Sinne beantwortet, wobei es besonders darauf hinweist, daß der Steueranspruch auch dann entsteht, wenn ein Verein, eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft nur an die eigenen Mitglieder liefert. Ideale Vereine sind als solche nicht umsatzsteuerpflichtig, soweit ihre Tätigkeit nicht auch die Erzielung von Einnahmen bezweckt. Hierher gehören also in erster Linie rein wissenschaftliche Gesellschaften, Vereine mit wissenschaftlichen und sportlichen Zwecken, Sport- und Vergnügungsvereine, Vereine zur Wahrung von Standesinteressen usw. Vereine mit gemischten

Zwecken, idealen und wirtschaftlichen, sind umsatzsteuerpflichtig, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Wenn daher ein Verein mit idealen Zwecken nebenher auch an seine Mitglieder Grundstücke zur Bodenkultur oder zu gemeinnütziger Bebauung verkauft, so unterliegen diese Umsätze der Steuer (Urteil des R. F. H. vom 3./3. 1920, R. St. Bl. S. 241). Im übrigen genügt es, daß der Verkäufer steuerrechtsfähig ist. Es kann sich also um physische und um juristische Personen, bei letzteren um solche des privaten wie des öffentlichen Rechts handeln, sowie auch um jede nicht rechtsfähige Personenvereinigung. Selbst das Reich kann umsatzsteuerpflichtig sein hinsichtlich seiner privatwirtschaftlichen, also gewerblichen Betriebe. Seine Umsatzsteuerpflicht ergibt sich klar aus § 3 Nr. 1 u. 2 U. St. G., wo das Reich, die Länder und Gemeinden von der Umsatzsteuer bezüglich bestimmter Betriebe, wie Post, Telegraphie, Schlachthofbetriebe, Gaswerke usw. ausdrücklich befreit werden.

Die Tätigkeit des Verkäufers bei Erfüllung des Vertrages muß aus dem inneren Gewerbebetrieb nach außen in die Erscheinung treten, anderenfalls liegt eine „gewerbliche Tätigkeit" nicht vor, so z. B. nicht bei Leistungen an die gewerblichen Angestellten und Arbeiter. Dieser Punkt war früher zweifelhaft und sehr umstritten. Der R. F. H. hatte derartige Leistungen dem § 1 Nr. 1 U. St. G. unterstellt mit der Begründung, daß sich die gewerbliche Tätigkeit nicht nur in dem Rechtverkehr zwischen einem Unternehmer und seinem Kunden abspiele, sondern daß sie sich vielmehr auch aus Handlungen zusammensetze, die vorgenommen werden, um den Betrieb aufrecht zu erhalten. Wie es für das Handelsgewerbe in § 344 H. G. B. anerkannt sei, so würden auch im Zweifel alle Rechtsgeschäfte eines jeden Gewerbetreibenden als innerhalb seiner gewerblichen Tätigkeit vorgenommen anzusehen sein. (Gutachten des R. F. H. vom 4./4. 19, Bd. 1 B, S. 20; Urteil vom 26./3. 1920, R.-St.-Blatt 1920, S. 272.) Demgegenüber hatten sich der preußische und der Reichsfinanzminister in ihrem gemeinsamen Erlaß vom 23./31. 1. 19 (amtl. Mitt. S. 64) von vornherein auf den entgegengesetzten Standpunkt gestellt, wonach die gewerbliche Tätigkeit in der Lieferung an Dritte, die als Kunden mit dem Steuerpflichtigen in Verbindung treten, bestehe, während die Versorgung von Angestellten nur ein Mittel sei, um die gewerbliche Tätigkeit mit dem erforderlichen Hilfspersonal auszuüben. Der Streit ist für das geltende Steuerrecht dadurch erledigt, daß sich das U. St. G. in § 2 Nr. 10 den Standpunkt des Reichsfinanzministers ausdrücklich zueigen gemacht hat.

Da das Umsatzsteuergesetz ferner die Selbständigkeit der gewerblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen verlangt, so muß diese für eigene Rechnung des Verkäufers erfolgen. Als nichtsteuerpflichtig scheiden daher alle in abhängiger Stellung befindlichen Personen, in erster Linie also die Angestellten, die öffentlichen und privaten Beamten sowie die Arbeiter aus. Wenn sie jedoch nebenbei auf eigene Rechnung Geschäfte tätigen, der Arbeiter z. B. in seinen Freistunden einen Straßenhandel betreibt, so üben sie insoweit eine selbständige gewerbliche Tätigkeit aus und unterliegen der Umsatzsteuer (vergl. den Erlaß des R. F. M. vom 31./3. 1920, R. St. Bl. S. 278). Es ist nicht erforderlich, daß auch jeder einzelne Verkauf für eigene Rechnung erfolgt,

es genügt vielmehr, wenn er nur im Rahmen der selbständigen gewerblichen Tätigkeit erfolgt. Wesentlich ist dies insbesondere für den Verkaufskommissionär, der die einzelnen Verkäufe zwar im eigenen Namen, doch stets für fremde Rechnung tätigt (§ 383 H. G. B.). Die auf Grund dieser Kaufverträge erfolgenden Lieferungen unterliegen der Umsatzsteuer deshalb, weil der Kommissionär sein Handelsgewerbe als solches im eigenen Namen und für eigene Rechnung betreibt. Nach der Rechtsprechung des R. F. H. (vergl. Bd. 2 A, S. 275) unterliegen der Umsatzsteuer aus gleichen Gründen die Lieferungen einer eingetragenen Genossenschaft, die die von ihren Genossen gelieferten landwirtschaftlichen Produkte verarbeitet und für Rechnung der Genossen im eigenen Namen verkauft.

Die Frage, wann ein selbständiger Betrieb vorliegt, läßt sich kaum allgemein entscheiden; es muß vielmehr in den oft recht schwierig liegenden Einzelfällen nach Lage eines jeden Falles besonders entschieden werden. Die Richtlinien geben hier die allgemeinen Rechtsgrundsätze unseres bürgerlichen Rechts, wobei jedoch insbesondere auch die wirtschaftliche Seite des Begriffes der Selbständigkeit zu berücksichtigen ist. Die durch wirtschaftliche Umstände bedingte Abhängigkeit wird daher in der Rechtsprechung des R. F. H. sehr weitgehend in Betracht gezogen. Nach seinen Entscheidungen liegt Unselbständigkeit vor, wenn die Tätigkeit im wirtschaftlichen Organismus eines Unternehmens so ausgeübt wird, daß die tätige Person in der Ausübung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Unternehmers steht. Daher kann auch bei einer juristischen Person die Selbständigkeit fehlen, so z. B. bei einer Aktiengesellschaft, die von einem Syndikat nur zu dem Zwecke gegründet worden ist, die Produkte dieses Syndikats zu verkaufen. (R. F. H. E. Bd. 3, S. 231; Bd. 4, S. 172.) In den Einzelfällen wird es bei den Entscheidungen immer zweckmäßig sein, von der Erwägung auszugehen, daß Selbständigkeit zum Handeln als Vertreter, Angestellter oder Arbeiter in einem Gegensatz steht. (Vgl. Begr. zum U. St. G. von 1918, S. 28/29.) Als wichtiges, rein äußerliches Hilsmittel kommt daher auch zur Erkennung eines Angestelltenverhältnisses die Feststellung des Versicherungsverhältnisses in Frage (amtl. Mitt. des R. F. M. vom 27./8. 1919, S. 359).

Auch bei Kaufverträgen über Grundstücke kann die Eigentumsübertragung der Umsatzsteuer unterliegen, da nach § 5 U. St. G. alle Sachen, also auch die unbeweglichen, Gegenstand der Lieferungen sein können, was gleichfalls aus der Steuerbefreiung nach § 1, Nr. 3 U. St. G. bei Grundstücksversteigerungen hervorgeht. Voraussetzung ist natürlich wie bei allen anderen Lieferungen, daß es sich um einen gewerblichen Grundstücksumsatz handelt; es kommen also nur die Grundstücksverkäufe von Bauspekulanten, Terraingesellschaften usw. in Betracht. Der private Hausverkauf bleibt umsatzsteuerfrei. Da bei jedem Eigentumsübergang an Grundstücken auch stets die Grunderwerbssteuer fällig wird, so tritt also bei gewerblichen Grundstückslieferungen eine Doppelbesteuerung ein. Sie ist weder nach den allgemeinen Bestimmungen des Steuerrechts (R. A. O.) noch nach dem Grunderwerbssteuergesetz oder dem Umsatzsteuergesetz verboten.

Der Umsatz mit Edelmetallen und Edelmetalllegierungen ist außerhalb des Kleinhandels von der Umsatzsteuer befreit. (§ 2 Nr. 3, U. St. G.).

## § 9.

## Besteuerung von Privatverkäufen nur im Falle freiwilliger Versteigerung.

Nach § 1 Nr. 3 U. St. G. sind die im Wege einer privaten und freiwilligen Versteigerung verkauften Gegenstände umsatzsteuerpflichtig. Für diese Verkäufe trifft es nicht zu, daß sie, wie die sonstigen Privatverkäufe, der Nachprüfung leicht zu entziehen sind, weil die Versteigerungen nach außen erkennbar hervortreten. Als Steuerpflichtiger kommt nach § 10 Abs. 2 U. St. G. stets der Versteigerer in Frage, ohne Rücksicht darauf, ob er im eigenen Namen verkauft oder nur von dem wirklichen Veräußerer mit der Versteigerung beauftragt worden ist. Da Grundstücke und die ihnen gleichgestellten Rechte, wie oben schon erwähnt, im § 1 Nr. 3 U. St. G. ausdrücklich bei Versteigerungen von der Besteuerung befreit sind, und da ferner unter Nr. 3 nur von Lieferungen, nicht auch von „sonstigen Leistungen" die Rede ist, so kommen als Gegenstand steuerpflichtiger Versteigerungslieferungen nur bewegliche, körperliche Gegenstände in Frage. Bei Versteigerung von Rechten, wie z. B. von Urheber und Patentrechten, geht die Erfüllung des Vertrages nicht auf Lieferung sondern auf Leistung, nämlich auf Abtretung der Rechte im Versteigerungswege. Diese auf Grund der Versteigerung zu bewirkenden Leistungen sind daher nur steuerpflichtig, wenn sie im Rahmen einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit ausgeübt werden. Rechte, die jedoch in einem Wertpapiere verkörpert sind wie Aktien, Banknoten, Kuxe, Gesellschaftsanteile usw. würden auf Grund einer Versteigerung durch Übergabe der Papiere geliefert werden und daher auch der Steuerpflicht unterliegen, wenn sie nicht ausdrücklich durch § 2 Nr. 2 davon befreit wären. Lieferungen auf Grund einer Versteigerung unter Miterben zur Teilung eines Nachlasses sind von der Umsatzsteuerpflicht befreit (§ 1 Nr. 3).

## § 10.

## Die Einwirkung der Fehlerhaftigkeit von Kaufverträgen auf die Entstehung der Steuerschuld.

Die dem Umsatzsteuergesetz unterworfenen Leistungen und Lieferungen sind abstrakte Erfüllungsgeschäfte, die bei der Lieferung in dem steuerpflichtigen Umsatz von Sachen, bei der Leistung in dem steuerpflichtigen Umsatz von anderen Werten besteht. Es kommt daher auf eine etwaige Fehlerhaftigkeit des Grundgeschäfts grundsätzlich nicht an, und ob dieses Geschäft aus irgendeinem Grunde nichtig ist oder anfechtbar, ob ein Vertragsteil vom Vertrage zurücktreten kann oder der Käufer Wandlung oder Milderung verlangen kann. ist für die Umsatzsteuer an sich ohne Bedeutung.

Mittelbar wirkt sich die Fehlerhaftigkeit des schuldrechtlichen Grundgeschäfts regelmäßig aber doch für die Umsatzsteuer aus. Diese wird gemäß § 8 Abs. 1 U. St. G. von dem für die steuerpflichtige

Lieferung vereinnahmten Entgelt berechnet. So bildet zunächst also die Höhe des vereinnahmten Entgeltes den Maßstab für die Besteuerung. Im Falle einer Kaufpreisminderung ist die Steuer für die Lieferung mithin nicht nach dem vereinbarten, sondern nach dem gezahlten niedrigeren Preise zu entrichten.

Da ferner überhaupt nur die entgeltlichen Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen, so stellt die Bewirkung der Gegenleistung, des Entgeltes, auch ein Entstehungselement der Steuerpflicht dar. Der R. F. H. äußerte sich zu diesem Punkt wie folgt: „Die Leistung wird steuerpflichtig nur, wenn sie bezahlt wird, und nur insoweit sie bezahlt wird, und wenn sie bezahlt wird, nur insoweit, als die Zahlung in den zeitlichen Geltungsbereich des Gesetzes und in den Steuerabschnitt fällt, für den die Steuer gefordert wird." (R. F. H. E. Bd. 1 B, S. 5, Bd. 3, S. 159). Wenn also der Käufer beispielsweise vom Vertrage zurücktritt und dem Verkäufer die bereits gelieferte Ware zur Verfügung stellt, so liegt auch keine umsatzsteuerpflichtige entgeltliche Lieferung vor. Der Rücktritt des Verkäufers wirkt sich hier jedoch lediglich mittelbar für die Umsatzsteuer aus, denn das Entscheidende für die Nichtverwirklichung des Steuertatbestandes liegt nicht in dem Rücktritt des Verkäufers, sondern allein in der Tatsache, daß eine Gegenleistung nicht bewirkt ist und es damit an dem Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit mangelt. Würde die Bezahlung des Kaufpreises nicht erfolgen, trotzdem der Käufer die gelieferte Ware erfüllungshalber angenommen hat, ihm auch kein Rücktrittsrecht zusteht und der Kaufvertrag vollgültig ist, würde auch diese Lieferung nicht umsatzsteuerpflichtig sein. Wird dagegen trotz Nichtigkeit des Grundgeschäfts Leistung und Gegenleistung doch bewirkt, so tritt die Steuerpflicht ohne Rücksicht auf die Fehlerhaftigkeit des Kaufvertrages ein. (Vgl. hierzu die grundsätzliche Erörterung über die steuerlichen Folgen der Fehlerhaftigkeit von bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnissen in § 4 der Abhandlung.).

Erfolgt die ganze oder teilweise Rückgewähr eines bereits bezahlten Entgeltes, wobei es auf den Rechtsgrund der Rückgewähr nicht ankommt, regelmäßig aber natürlich auch hier eine Fehlerhaftigkeit des Grundgeschäfts zugrunde liegen wird, so entfällt die Steuerpflicht entsprechend der Höhe des zurückgezahlten Betrages, gegebenenfalls also vollständig. Der Steuerschuldner kann die zurückgewährte Zahlung von der Gesamtheit der in dem Steuerabschnitt für umsatzsteuerpflichtige Lieferungen vereinnahmten Entgelte absetzen, wenn die Rückgewähr in demselben Steuerabschnitt erfolgt, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Ist dieses erst in einem späteren Steuerabschnitt zurückgewährt worden, als in welchem die Zahlung erfolgt ist, so kann der Steuerschuldner einen entsprechenden Betrag von dem Gesamtbetrag der für steuerpflichtige Lieferungen vereinnahmten Entgelte dieses Steuerabschnittes absetzen (§ 16, Abs. 1 U. St. G.). Im Zusammenhang kann hier noch erwähnt werden, daß für den Fall einer Hingabe an Zahlungsstatt gemäß § 8 Nr. 7 U. St. G. die Höhe der Steuer wie bei den Tauschgeschäften ermittelt wird (hierüber vrgl. § 22 m. Ausf.).

Schließlich bedarf die Frage noch einer Erörterung, ob Leistungen auf Grund eines Kaufvertrages auch dann der Umsatzsteuer

unterliegen, wenn dem Verkäufer seine Tätigkeit nicht erlaubt war, und das Geschäft also aus diesem Grunde nichtig ist. Zu dieser Frage kann ich in erster Linie wiederum auf § 4 m. Ausf. verweisen. Allgemein wird zwischen subjektiv und objektiv verbotenen Verkäufen unterschieden. Darüber, daß erstere der Umsatzsteuer unterliegen, hat nie ein Streit bestanden. In der amtl. Mitt. des R. F. M. vom 14/3. 1919 (S. 140) heißt es: „Wolle der Staat im Falle der Ermittlung solcher unangemeldeter Betriebe, unabhängig von polizeilichen usw. Maßnahmen, von der Besteuerung der nur bedingt erlaubten gewerblichen Tätigkeit absehen, so bedeutet dies eine Benachteiligung derjenigen Unternehmen, die den gesetzlichen und polizeilichen Anforderungen nachkommen." So muß also z. B. ein Wirt, der ohne Schankkonzession Getränke ausschänkt, dieselben versteuern.

Bezüglich der objektiv verbotenen Geschäfte war die Frage der Steuerpflicht früher im Schrifttum sehr umstritten. Verneint wurde sie vor Erlaß der R. A. O. u. a. insbesondere von folgenden Kommentatoren: Lindemann, S. 19, Marcuse, S. 13, Anm. 4, 8 usw. und Popitz, S. 54. Letzterer meinte, es ergebe sich aus der Betrachtung des Steuerrechts als eine Teilung des Rechts vom Staate, daß nur erlaubte Geschäfte der Besteuerung unterliegen. Der Staat könne nicht gleichzeitig eine Betätigung verbieten und besteuern.

Diese Begründung einer Verneinung der Steuerpflicht kann man jedoch nicht als stichhaltig gelten lassen, denn es ist nicht einzusehen, warum der Staat nicht von solchen Geschäften, die er verbietet, doch für den Fall Steuern erheben kann, daß die Geschäfte trotz seines Verbotes getätigt werden. Auch entspricht es nicht der Billigkeit, daß diejenigen, die entgegen den Gesetzen des Staates Geschäfte tätigen, hinsichtlich der Besteuerung besser gestellt sind als diejenigen, die sich in den Grenzen des Erlaubten halten. Daher ist auch bei objektiv verbotenen Verkäufen die Umsatzsteuerpflicht zu bejahen. Diese Ansicht wird jetzt allgemein vertreten, u. a. von Weinbach, das U. St. G. 1918, S. 47, Kloß in der d. St. Ztg. Jahrgang 9, S. 88; Kullmann, d. St. Bl. 1. Jahrgang, S. 148 und Scholz Komm. z. U. St. G. 1919, S. 73/74. Ebenfalls ist Popitz in seinem neuen Komm. z. U. St. G. von 1919 zu dieser, seiner früheren oben wiedergegebenen Auffassung entgegengesetzter Ansicht gekommen, die er insbesondere in seinem Aufsatz über „Die Ideale im Steuerrecht" im Archiv für öffentliches Recht (1921, Bd. 40, S. 120 ff.) ausführlich begründet hat. In der Begründung zum Umsatzsteuergesetz von 1918 (S. 26—27) wird ferner darauf hingewiesen, daß auch der Schleichhandel und das Schiebertum von der Umsatzsteuer zu erfassen seien. Auch die Rechtsprechung hat schließlich die Umsatzsteuerpflicht bei verbotenen Geschäften bejaht. Der R. F. H. erklärt die Lieferung „rationierter Waren" für umsatzsteuerpflichtig und verwirft für die Verkehrssteuern jede Unterscheidung zwischen subjektiv und objektiv verbotenen Geschäften. (R. F. H. E. Bd. 3, S. 173 ff.) Als verbotene umsatzsteuerpflichtige Verkäufe sind vor allem die wucherischen, diejenigen, die gegen das Verbot der Sonntagsruhe verstoßen, die Verkäufe des Schmuggelhandels und der Verkauf von Arzeneimitteln außerhalb der Apotheken zu nennen.

## § 11.

## Die Steuerfreiheit bei Kaufgeschäften des Ausfuhr- und Durchfuhrhandels.

Von der Umsatzsteuer bleibt der „Umsatz in das Ausland" frei, also diejenigen Lieferungen, bei denen eine unmittelbare Versendung der Ware durch den Verkäufer ins Ausland erfolgt. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für die Einfuhrgeschäfte, ganz gleich, ob man die Lieferung im Ausland oder im Inland als ausgeführt ansehen muß. (§ 2, Nr. 1 U. St. G.). Ausgenommen waren früher hiervon nur die Luxusgegenstände, die mit Eintritt in das Inland luxussteuerpflichtig werden (vergl. §§ 15, 16, 21, 17, Nr. 3, 23, Nr. 4 U. St. G. von 1919.). Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhange auch, daß ebenfalls die ersten Umsätze eingeführter Gegenstände außerhalb des Kleinhandels der Umsatzsteuer nicht unterliegen (§ 2 Nr. 1 U. St. G.). Diese Ausnahmebestimmung ist darauf zurückzuführen, daß man verhindern wollte, daß der inländische Einfuhrhändler, um die Steuer zu ersparen, ausgeschaltet würde, indem sich der inländische Fabrikant unmittelbar mit den ausländischen Firmen in Verbindung setzen würde. Auch mußte berücksichtigt werden, daß der für das Ausland arbeitende Fabrikant durch die Belastung seiner Ware durch die Umsatzsteuer dem Ausland gegenüber an Wettbewerbsfähigkeit einbüßen würde. (Begr. zum U. St. G. von 1918.)

Aus ähnlichen Erwägungen heraus, nämlich um die Ausschaltung des Ausfuhrhandels durch den Fabrikanten als Folge zu starker Umsatzsteuerbelastung zu verhindern, und um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Industrie dem Auslande gegenüber nicht ungünstig zu beeinflussen, ist die Steuerbefreiung des § 4 des U. St. G. geschaffen worden. Hiernach vergütet die Steuerstelle einem Unternehmer, der den Nachweis erbringt, daß er von ihm ausgeführte Gegenstände im Inland erworben hat, und daß die Lieferung an ihn der Steuerpflicht unterlag, den Teil des entrichteten Entgelts, der der Steuer für die Lieferung an ihn entspricht. Hier geht das Gesetz von der Erwägung aus, daß die entrichtete Umsatzsteuer erfahrungsgemäß auf den Ausfuhrhändler, der die Ausfuhrwaren im Inland gekauft hat, abgewälzt worden ist und ein Teil des vom Ausfuhrhändler entrichteten Kaufpreises bildet.

## § 12.

## Die Steuerfreiheit des Zwischenhandels bei nicht auf tatsächliche Lieferung gerichteten Kaufverträgen.

Eine steuerpflichtige Lieferung liegt bei Abwickelung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossenen Umsatzgeschäfte gemäß § 7 U. St. G. nur vor, wenn der unmittelbare Besitz übertragen wird. Es genügt jedoch, wenn diese Übertragung durch denjenigen geschieht, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen mit dem Verkäufer abgeschlossenen Vertrages für diesen besitzt, soweit er nicht lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat. Nur für die in den §§ 15 u. 21 U. St. G. von 1919 aufgezählten Artikel,

die früher der erhöhten Umsatzsteuer, der sog. Hersteller- bezw. Kleinhandelssteuer unterlagen, war für den Begriff der Lieferung die Übertragung des unmittelbaren Besitzes nicht erforderlich. Durch diese Vorschrift des § 7 ist der Zwischenhandel also grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Wenn die Abwickelung von mehreren Umsatzgeschäften ihr Ziel in der einmaligen Übertragung des tatsächlichen Besitzes findet, so liegt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes eben nur ein einmaliger steuerpflichtiger Umsatz vor.

Praktisch werden insbesondere die folgenden Arten von Abwickelungsgeschäften :

1. das Kettengeschäft: A verkauft an B, dieser an C, C an D. A liefert dann die Ware unmittelbar an D. Hier ist nur diese Lieferung umsatzsteuerpflichtig. Bei Lieferungen von „Gegenständen gleicher Art" ist diese Geschäftsabwickelung besonders im Waren-Termin-Handel üblich. Sie bildet die Abrechnung der Lieferungsverbindlichkeiten im Wege des sog. Skontrierungsverfahrens,
2. das Deckungsgeschäft: A verkauft an B und deckt selbst die Ware bei C ein. Dieser sendet die Ware im Auftrage von A unmittelbar an B. Hier ist nur C steuerpflichtig.

3 a. A verkauft an B. Der Hersteller C sendet das Gut im Auftrage von A auf einen von diesem ausgestellten Frachtbrief unmittelbar an B. Obgleich A hierdurch verfügungsberechtigt wird, bleibt er doch steuerfrei, da er den unmittelbaren Besitz nicht überträgt (§ 7 Abs. 1 Satz 2),

3 b. A verkauft an B und verfügt, ehe ihm die Ware vom Hersteller C zugeht, vermittels des an ihn adressierten Frachtbriefes, daß das Frachtgut dem B zugesendet wird. Da A auch hier keinen unmittelbaren Besitz erworben hat, ist nur die Lieferung des C steuerpflichtig.

In allen Fällen ist stets die Lieferung desjenigen steuerpflichtig, der den unmittelbaren Besitz überträgt, ohne daß es darauf ankommt, daß auch gerade der Erwerber den unmittelbaren Besitz erhält. Erforderlich ist lediglich das Moment der unmittelbaren Besitzübertragung. Es genügt daher, wenn die Ware an den Lagerhalter des Erwerbers geht, so daß dieser den unmittelbaren, der Erwerber den mittelbaren Besitz und das Eigentum erlangt.

In einem Falle kann der Verkäufer jedoch auch steuerpflichtig werden, ohne daß er den unmittelbaren Besitz überträgt. Veräußert A die Ware an B und B an C, und sendet A die Ware dann an den Lagerhalter des B, so ist er steuerpflichtig, weil er den unmittelbaren Besitz übertragen hat. Weist dann B den Lagerhalter an, die Ware an C herauszugeben, so wird auch er steuerpflichtig gemäß § 7, Abs. 1 Satz 2, obgleich er den unmittelbaren Besitz nicht übertragen und ihn auch nie erlangt hat.

Wenn sich beim Kettengeschäft das erste Glied der Vermittlung dritter Personen bedient, so seines Lagerhalters oder der Eisenbahn, so wird es trotzdem umsatzsteuerpflichtig. Dies geht zwar aus dem

Wortlaut des § 7 Abs. 1 nicht klar hervor, insbesondere deshalb nicht, weil im zweiten Satz die Besitzübertragung durch Beförderungsunternehmer ausdrücklich ausgeschlossen wird, doch läßt die Entstehungsgeschichte und der Zweck dieser Vorschrift, der nur den Zwischenhandel von der Umsatzsteuer befreien will, eine andere Auslegung nicht zu. (Begr. des U. St. G. von 1918, S. 33). Der zweite Satz bezieht sich daher nur auf diejenigen Fälle, in denen der Verkäufer, der den Besitz übertragen lassen will, selbst nie den unmittelbaren Besitz erlangt hat. Hatte er diesen aber einmal erhalten, so ist er steuerpflichtig, sowohl wenn er ihn selbst überträgt, als auch wenn er ihn durch einen dritten übertragen läßt. (Vergl. das Gutachten des R. F. H., Bd. 2, S. 328; auch abgedruckt in der J. W. 1920 S. 951).

Ein weiterer Zweifel, der auch auf den mangelhaften Wortlaut des § 7 zurückzuführen ist, entsteht im folgenden Fall, der wegen seiner Häufigkeit im Handelsverkehr von größter Bedeutung ist: A hat an B, und B an C dieselbe Ware verkauft. A liefert sie an B durch Besitzkonstitut, indem die beiden vereinbaren, daß A die Ware nunmehr als Verwahrer für B, den neuen Eigentümer, im Besitz behalte. Eine Steuerschuld entsteht noch nicht, da unmittelbarer Besitz nicht übertragen wird. Wenn darauf A im Auftrage des B die Ware an C herausgibt, so bleibt B wiederum steuerfrei, weil er den unmittelbaren Besitz nie erlangt hat. Wie steht es aber mit A, der die Ware an B bereits geliefert hatte, ohne ihm den unmittelbaren Besitz übertragen zu haben, wenn er dem C die Ware als Verwahrer von B herausgibt, also nicht in der Eigenschaft eines Verkäufers und Lieferanten? Nach dem genauen Wortlaut des Gesetzes wäre er steuerfrei. Dieses kann aber keineswegs vom Gesetzgeber beabsichtigt sein, denn sonst könnte sich jeder Verkäufer der Umsatzsteuer entziehen, indem er stets durch Besitzkonstitut liefert und die Ware dann später im Auftrage seines Käufers als dessen Verwahrer an den Dritt-Käufer herausgibt. Dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes entsprechend muß man den § 7 deshalb dahin auslegen, daß der erste Verkäufer, der den unmittelbaren Besitz einmal erhalten hat, durch das Zwischenhandelsprivileg überhaupt nicht berührt wird. Seine Steuerpflicht entsteht dadurch, daß er, nachdem er an seinen Käufer durch Besitzkonstitut geliefert hat, nachträglich in dessem Auftrag und in Erfüllung einer Lieferungspflicht von ihm selbst den unmittelbaren Besitz an den Dritt-Käufer überträgt. (R. F. H. E. Bd. 2, S. 329 bis 330).

Die Steuerfreiheit des Zwischenhändlers wird nicht dadurch berührt, daß das Eigentum an der Ware an ihn durch Begebung eines Warenpapieres übergegangen ist, und er dieses Papier dann weiter begibt, denn durch die Übergabe des Warenpapieres an den legitimierten Erwerber ist zwar das Eigentum, nicht aber der unmittelbare Besitz übergegangen. (Nach dem früheren U. St. G. von 1918 waren die Lieferungen durch Übergabe von Warenpapieren noch in gewissem Umfange steuerpflichtig, denn § 4 Abs. 2 dieses Gesetzes bestimmte, daß der erste inländische Inhaber von Konnossementen, Ladescheinen und Lagerscheinen durch die Weiterbegebung steuerpflichtig wurde).

## § 13.

## Besteuerung der Gewinne aus gewerblichen Kaufgeschäften.

Alle Gewinne aus Kaufgeschäften, welche in Ausübung selbständiger gewerblicher Tätigkeit abgeschlossen werden, unterliegen als „Einkommen aus Gewerbebetrieb" der Besteuerung, soweit bei den Beteiligten die Voraussetzungen für die persönliche Einkommen- bezw. Körperschaftssteuerpflicht vorliegen (§ 6 Nr. 2 Eink. St. G.). Es ist nicht notwendig, daß der Steuerpflichtige in dem Gewerbebetriebe selbst mitarbeitet, oder daß etwa dieser Betrieb den Hauptberuf des Steuerpflichtigen ausfüllt. Erforderlich und genügend ist vielmehr, daß die Verkäufe für seine Rechnung und Gefahr getätigt werden. (Komm. zum Eink. St. G. von 1925 von Pissel und Koppe, S. 182).

Die in §§ 344 H. G. B. enthaltene Rechtsvermutung, daß die von einem Kaufmann abgeschlossenen Geschäfte im Zweifel zu seinem Gewerbebetrieb gehören, ist auch in steuerrechtlicher Hinsicht von Bedeutung. So hat der R. F. H. in seinem Urteil vom 27. 4. 1923 (Bd. 12, S. 139) den Grundsatz aufgestellt, daß die Zugehörigkeit eines von einer Handelsgesellschaft aus dem Verkauf eines Gesellschaftsgrundstückes erzielten Gewinns zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb regelmäßig zu bejahen sei. Wenn die gewerbsmäßige Tätigkeit eines Kaufmanns, so heißt es in den Urteilsgründen, auf einen bestimmten Geschäftszweig gerichtet sei, so folge daraus noch nicht, daß Geschäfte, die außerhalb dieses Geschäftszweiges liegen, als zu seinem Handelsgewerbe gehörig nicht angesehen werden können. Solange ein, wenn auch entfernter Zusammenhang mit dem Gewerbebetriebe bestehe, namentlich die Absicht, dem Gewerbebetrieb förderlich zu sein, liege die Zugehörigkeit zu diesem vor.

Hinsichtlich der Berechnung des zu versteuernden Gewinnes ist der Gesetzgeber der im kaufmännischen Verkehr üblichen Art gefolgt, soweit es sich um Vollkaufleute handelt, also um diejenigen Steuerpflichtigen, deren Einkünfte in erster Linie in Gewinnen aus Kaufgeschäften bestehen. (§ 13 Eink. St. G.). Der Gewinn ist bilanzmäßig zu errechnen, und zwar soll sich die Steuerbilanz grundsätzlich an die gebräuchliche Handelsbilanz anschließen. In der Begründung zu § 13 Eink. St. G. heißt es: „Steuerpflichtige, die Handelsbücher nach den Vorschriften des H. G. B. zu führen verpflichtet sind, d. h. also die sog. Vollkaufleute, pflegen ihre Buchführung nicht so einzurichten, daß die Ausgaben von den Einnahmen abgezogen werden, und daß dann der Mehrwert der Sachbestände hinzugerechnet oder der Minderwert abgezogen wird; in der kaufmännischen Buchführung ist es vielmehr üblich, jeden geschäftlichen Vorgang als eine Veränderung des Vermögens zu betrachten und dementsprechend zu buchen. Hier ist der Gewinn also der nach den Grundsätzen geordneter Buchführung erzielte Überschuß des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres gegenüber dessen Stande am Anfang des Wirtschaftsjahres. Dieser Art der Gewinnberechnung muß das Steuerrecht grundsätzlich folgen."

Der Gewinn aus den gewerblichen Kaufgeschäften kommt mithin also nicht einzeln zur Versteuerung, sondern ist in dem zu versteuernden Gewinn, den die Bilanz des Kaufmanns ausweist, mit enthalten.

Eine volle Übereinstimmung zwischen der Einkommensteuerbilanz und der üblichen kaufmännischen Bilanz kann natürlich nicht bestehen, da dem Geschäftsmann nach den Vorschriften des H. G. B. in dieser ein weiterer Spielraum gelassen ist, wonach er sich nur nicht zu hoch einschätzen darf, während in jener, die eine Erfolgs- und keine Bestandsbilanz darstellt, die tatsächlichen Vorgänge innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (des Steuerabschnitts) ihren Ausdruck finden sollen. Die Steuerbilanz unterscheidet sich also von der allgemeinen Handelsbilanz durch ihre Zweckbestimmung. Sie ist die für Steuerzwecke aufgestellte Bilanz. Die meisten Vorschriften des Handelsrechts laufen nur darauf hinaus, daß nicht ein zu hoher Betrag errechnet werde, und begünstigen daher die Herabdrückung des Gewinnes oder untersagen sie doch jedenfalls nicht, weil auf diese Weise die Solidität eines kaufmännischen Unternehmens nur gefördert und seine Gläubiger geschützt werden. Da die Steuer aber den wirklichen wirtschaftlichen Ertrag des Unternehmens erfassen will, mußten sowohl im Interesse des Steuerfiskus wie auch der anderen Steuerpflichtigen Rechtsvorschriften aufgestellt werden, die verhüten, daß durch die für die Steuer aufgestellte Bilanz ein zu geringer Gewinn errechnet und dargestellt wird. Die Steuerbilanz ist somit die mit den für das Steuerrecht erforderlichen Änderungen versehene Handelsbilanz. (Vgl. Lion, Bilanzsteuerrecht, S. 12 ff.).

Das Eink. St. G. enthält eine Reihe von Sondervorschriften, die vom Steuerpflichtigen bei Aufstellung seiner Steuerbilanz zu beachten sind. Diese Vorschriften beziehen sich einmal auf die Ausgaben, die bei der Einkommensermittlung abgezogen werden dürfen, da ja alle Ausgaben des buchführenden Kaufmanns sein Betriebsvermögen am Schluß des Steuerabschnitts mindern, soweit nicht der entsprechende Betrag gleichzeitig einem Bestandskonto gutzuschreiben ist und auch tatsächlich gutgeschrieben wird. Solche das Vermögen mindernde Ausgaben kann das Steuerrecht aber nur insoweit anerkennen, als auch anderen Steuerpflichtigen nach allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts der Abzug gestattet wird. Abzugsfähig sind die Werbungskosten, d. h. Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden (§ 16), gewisse Sonderleistungen, wie beispielsweise Beiträge des Steuerpflichtigen zu Kranken-, Unfall-, Erwerbslosenversicherungskassen usw., die aus sozialen Gründen zum Abzug zugelassen werden (§ 17), und schließlich Schuldzinsen somie gewisse Renten und dauernde Lasten (§ 15, Abs. 1, Z. 3). In § 18 werden gewisse Ausgaben aufgezählt, die unbeschadet des § 15, Abs. 1 Nr. 3 und des § 17 nicht abgezogen werden dürfen. Hierunter fallen insbesondere Aufwendungen zur Vermehrung und Verbesserung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen, Kapitalanlagen, Schuldentilgung und Ersatzbeschaffungen, ferner die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie schließlich die von ihm entrichtete Einkommensteuer und sonstigen Personalsteuern.

Andere bei Aufstellung der Steuerbilanz zu berücksichtigende Sondervorschriften des Eink. St. G. beziehen sich auf die Bewertung (§§ 19—21). Entsprechend den Vorschriften des § 40 des H. G. B. und des § 137 der R. A. O. soll grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde gelegt werden. Bei Wertermittlung von Gegenständen, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, ist nicht der bei der Veräußerung jedes Gegenstandes im einzelnen erzielbare Gewinn anzusetzen, sondern vielmehr davon auszugehen, daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient, dem er zurzeit der Bewertung angehört. Der Steuerpflichtige ist jedoch stets berechtigt, an Stelle des gemeinen Wertes den Anschaffungs- oder Herstellungspreis unter Abzug der zulässigen Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung einzusetzen (§ 19). Durch dieses Wahlrecht wird der Steuerpflichtige mithin in die Lage versetzt, nichtrealisierte Verluste oder nichtrealisierte Konjunkturgewinne abzuziehen, wodurch der Auffassung des buchführenden Kaufmannes, der Wertverminderungen stets als Verlust, Wertsteigerungen dagegen erst als Gewinn ansieht, wenn er sie realisiert hat, Rechnung getragen wird.

Der Kaufmann pflegt ferner, um die Stetigkeit der Bilanz zu sichern, keine besondere Anfangsbilanz für jedes Wirtschaftsjahr aufzustellen. Die Schlußbilanz des vergangenen Wirtschaftsjahres ist vielmehr stets die Anfangsbilanz des neuen Wirtschaftsjahres. Auch in diesem Punkte folgt das Steuerrecht den kaufmännischen Grundsätzen geordneter Buchführung, indem gemäß § 13 Eink. St. G. zur Gewinnermittlung die Betriebsvermögen zu vergleichen sind, die am Schluß des vorangegangenen und des zu veranlagenden Steuerabschnittes vorhanden sind. Damit nun dieser Grundsatz der Bilanzkontinuität nicht durchbrochen würde, erforderte aber das dem Steuerpflichtigen in § 19 gewährte Wahlrecht eine Einschränkung dahin, daß in den einander folgenden Steuerabschnitten nicht nach Belieben zwischen Anschaffungs- und Herstellungspreis und gemeinem Wert gewechselt werden kann. Der Steuerpflichtige hat daher gemäß § 20 nur die Möglichkeit, zu einem niedrigeren Wert überzugehen, wenn ihm ein solcher für den Schluß des Steuerabschnitts genehm ist. Lediglich bei der unentgeltlichen Übertragung eines kaufmännischen Betriebes kann an Stelle der Veranlagung des letzten Inhabers stets auch der höhere gemeine Wert angesetzt werden, ohne Rücksicht darauf, ob beim Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes der gemeine Wert oder der Anschaffungs- oder Herstellungspreis eingesetzt war (§ 20 Abs. 2). Die steuerrechtlichen Bestimmungen für die Bilanzaufstellung werden im übrigen noch durch eine jahrzehntelange Rechtsprechung der obersten Verwaltungsgerichte und später des Reichsfinanzhofes ergänzt. (Lion, a. a. O. S. 13).

Für die Gewinnermittlung bei Handwerkern und Klein-Gewerbetreibenden, deren Einkünfte zum Teil ja auch in Gewinnen aus Kaufgeschäften besteht, gilt die besondere Ermittlungsvorschrift des § 12, da für die Geschäftsvorgänge dieser Steuerpflichtigen regelmäßig keine nach kaufmännischen Grundsätzen geordnete Buchführung vorhanden ist. Hier mußte daher das, was als steuerpflichtiger Gewinn anzusehen ist, umso genauer umschrieben werden. Nach der Regelung im § 12 setzt er sich aus zwei Bestandteilen zusammen,

nämlich aus dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben und aus einem Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß des Steuerabschnittes gegenüber dem Stand am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes. Je nachdem, ob die Vermögenswerte zu- oder abgenommen haben, ist der Unterschied den Einnahmen oder den Ausgaben hinzuzurechnen. Der Grund und Boden hat hierbei jedoch außer Betracht zu bleiben. Soweit das Betriebsvermögen am Schluß der einzelnen Steuerabschnitte wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen pflegt, genügt zur Gewinnermittlung der Vergleich von Einnahmen und Ausgaben (§ 12 Abs. 1 S. 2). Diese Erleichterung kommt natürlich weniger für Steuerpflichtige in Frage, deren Einkommen sich hauptsächlich aus Veräußerungsgewinnen zusammensetzt, da diese gewöhnlich Warenbestände haben, deren Umfang dauerndem Wechsel unterliegt, als vielmehr für solche Personen, die ein Verkehrs- oder Vermittlungsgewerbe betreiben, sowie vor allen Dingen für die Angehörigen der freien Berufe, die mit gewerblichen Kaufgeschäften nichts zu tun haben.

Ein Kaufpreis gilt gemäß § 11 innerhalb desjenigen Steuerabschnittes als vereinnahmt, in dem er fällig geworden ist oder, ohne fällig zu sein dem Steuerpflichtigen tatsächlich schon zugeflossen ist. Wann der Kaufpreis im einzelnen Fall fällig geworden ist, ist nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Wenn sein Eingang nach Eintritt der Fälligkeit jedoch zweifelhaft geworden ist, kann ihn der Steuerpflichtige bis zu dem Steuerabschnitt unberücksichtigt lassen, in welchem er einbringlich wird (§ 11 Abs. 1, S. 2).

## § 14.

### Bei privaten Kaufgeschäften nur Besteuerung von Spekulationsgewinnen.

Gewinne aus einzelnen Veräußerungsgeschäften, die nicht zum Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen zu rechnen sind, unterliegen der Einkommensteuer nur, wenn sie als Spekulationsgeschäfte anzusehen sind. (§ 41 Abs. 1, § 42 Eink. St. G.) Unter dem Begriff „Veräußerungsgeschäft" ist in steuerrechtlichem Sinne schon das schuldrechtliche Rechtsgeschäft, regelmäßig also der Kaufvertrag, zu verstehen, und nicht erst das abstrakte Erfüllungsgeschäft, die Übereignung der Kaufsache, da im gewöhnlichen Leben unter Veräußerung eines Gegenstandes regelmäßig der Abschluß des materiellen Veräußerungsgeschäftes verstanden wird. (Vgl. Fuisting-Strutz, großer Komm. zum preuß. Eink. St. G., Anm. 9 b zu § 7). Der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft ist seitens des Verkäufers als erzielt anzusehen, wenn dieser die Möglichkeit erlangt hat, über die ihm zukommende Gegenleistung als über sein freies Eigentum (in steuerrechtlichem Sinne) zu verfügen.

Das bisherige Eink. St. G. bestimmte, daß zu den „sonstigen Einnahmen" auch die Gewinne aus privaten Geschäften zu rechnen seien, sofern der Erwerb des veräußerten Gegenstandes zum Zwecke gewinnbringender Wiederveräußerung erfolgte. Die steuerliche Erfassung der Spekulationsgewinne stieß jedoch in der Praxis auf große Schwierigkeiten, weil aus den kaum feststellbaren inneren

Beweggründen des Veräußerers Rückschlüsse auf die Steuerpflicht gezogen werden mußten, und, da eine gesetzliche Vermutung für die Spekulationsabsicht nicht bestand, dem Steuerpflichtigen eine solche Absicht daher in jedem Einzelfalle von der Behörde nachgewiesen werden mußte. Diese Schwierigkeiten sucht das geltende E. St. G. dadurch zu überwinden, daß es die Frage, ob ein Spekulationsgeschäft vorliegt, nicht subjektiv, also nach der Absicht des Steuerpflichtigen entscheidet, sondern vielmehr bindend vorschreibt, daß Veräußerungsgeschäfte, bei denen bestimmte Voraussetzungen vorliegen, als Spekulationsgeschäfte gelten, ohne daß es auf die Absicht des Veräußerers ankommt. Hat der Veräußerer das Kaufobjekt in spekulativer Absicht erworben, ohne daß aber die gesetzlichen Merkmale gegeben sind, so liegt deshalb trotzdem ein steuerpflichtiges Geschäft nicht vor.

Gemäß § 42 Abs. 1 sind Veräußerungsgeschäfte dann als Spekulationsgeschäfte anzusehen, wenn entweder der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung kurz ist, — und zwar, wenn es sich um Grundstücke handelt, weniger als zwei Jahre, bei anderen Gegenständen weniger als drei Monate —, oder wenn der Erwerb zeitlich der Veräußerung folgt. Trotz Vorliegens dieser Merkmale bleiben die Veräußerungsgewinne aber steuerfrei, wenn der Veräußerer den Nachweis erbringt, daß er den Gegenstand nicht zum Zwecke gewinnbringender Wiederveräußerung erworben hat. (§ 42 Abs. 2 Nr. 3.) Steuerfreiheit tritt ebenfalls ein, wenn der erzielte Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften im Steuerabschnitt weniger als RM. 1000,— beträgt, oder die veräußerten Gegenstände nicht zum vermögenssteuerpflichtigen Vermögen des Veräußerers gehörten. Bei diesem Vermögen handelt es sich gemäß § 5 des Vermögenst.-G. in Verbindung mit dem Reichsbewertungsgesetz insbesondere um Hausrat, soweit dieser nicht aus wertvollen Sammlungen, Kunst-, Luxus- oder Schmuckgegenständen besteht. (§ 42, Absatz 2, Nr. 1 u. 2.)

Verluste, die dem Steuerpflichtigen aus privaten Spekulationsgeschäften im Sinne des E. St. G. erwachsen, kann er von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen, aber nur bis zur Höhe der Gewinne, die von ihm als Spekulationsgewinne für den betr. Steuerabschnitt in Ansatz gebracht worden sind (§ 42 Abs. 3). Hier kommt also im E. St. G. zum Ausdruck, daß der Abschluß einzelner Spekulationsgeschäfte, auch wenn der Steuerpflichtige deren eine größere Anzahl abgeschlossen hat, nicht wie eine einheitliche, auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit als Einnahmequelle behandelt werden soll. Nach der ersten Fassung von Nr. 8 des § 13 früheren E. St. G. konnten die Spekulationsverluste privater Veräußerungsgeschäfte noch in voller Höhe abgesetzt werden, womit deren Tätigung steuerrechtlich also wie berufliche oder gewerbliche Arbeit bewertet wurde. Die Regelung des geltenden E. St. G. ist, da zwischen gewerblichen und privaten Veräußerungsgeschäften bei der Besteuerung nun einmal grundsätzlich unterschieden wird, folgerichtiger durchdacht und führt auch zu einem billigeren Ergebnis.

Als Spekulationsgewinn oder -Verlust gilt gemäß § 43 E. St. G. der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis, unter dem der Rein-

erlös zu verstehen ist, der in der Gesamtheit derjenigen Vermögenswerte besteht, die dem Steuerpflichtigen als Ausgleich für die durch die Hingabe der bisher zu seinem Vermögen gehörende Veräußerungsgegenstände hervorgerufene Vermögensverminderung gewährt werden, und dem Anschaffungspreis einschl. der Wertzuwachssteuer und der Werbungskosten, die dem Steuerpflichtigen durch die Veräußerung und Anschaffung entstehen, wie ihm zur Last fallende Besitzwechsel- und Stempelabgaben, Gebühren, Provisionen usw. (O. V. G. E. Bd. 69, S. 17 und Begründung zum bisherigen E. St. G., S. 61). Ist der Anschaffungspreis nicht zu ermitteln, so gilt als solcher der gemeine Wert des Gegenstandes zur Zeit des Erwerbes. (§ 43, S. 2.)

## III. Kaufvertrag und Börsenumsatzsteuer.

### § 15.

### Besteuerung des Kaufvertrages ohne Rücksicht auf seine Erfüllung oder Nichterfüllung.

Der Kaufvertrag bildet den fast ausschließlichen Gegenstand der Börsenumsatzsteuer. Rechtsgeschäfte anderer Art kommen für diese — vielleicht abgesehen von Tauschgeschäften und den sog. „uneigentlichen“ Lombard- und Depotgeschäften — nur äußerst selten in Frage. Der wesentliche Unterschied zwischen der allgemeinen Umsatzsteuer und der Börsenumsatzsteuer, die sich, worauf ja schon ihre Namen hindeuten, im übrigen sehr ähneln, besteht darin, daß bei dieser schon das schuldrechtliche Rechtsgeschäft, also der Kaufvertrag selbst, besteuert wird, während von jener erst das abstrakte Erfüllungsgeschäft, die Lieferung des Verkäufers, getroffen wird.

§ 35 Kap. V. St. G. bestimmt, daß gewisse Anschaffungsgeschäfte, wie sie üblicherweise an den Wertpapier- und Warenbörsen abgeschlossen werden, der Börsenumsatzsteuer unterliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsgerichts ist unter Anschaffungsgeschäft ein entgeltliches Vertragsgeschäft zu verstehen, bei dem der Wille der Vertragschließenden auf Verschaffen und Anschaffen gerichtet sein muß, ohne daß aber die tatsächliche Verwirklichung dieses Willens zum Wesen des Geschäfts gehört. (R. G. E. Bd. 20, S. 10; 22, 128; 24, 109; 26, 49.) Also ist, wie schon oben erwähnt, das schuldrechtliche Grundgeschäft steuerpflichtig, das einen Umsatz herbeiführen soll, nicht aber der Umsatz selbst. Da die Grundgeschäfte jedoch regelmäßig erfüllt werden, so ruht die Steuer in ihrer praktischen Auswirkung letzten Endes natürlich doch auf dem Umsatz, so daß auch der Name der Steuer ihrem eigentlichen Charakter entspricht.

### § 16.

### Die Voraussetzung eines auf Lieferung bestimmter Effekten oder börsenmäßig gehandelter Waren gerichteten Vertragsinhalts.

Wie schon der Name Börsenumsatzsteuer andeutet, ist für die Entstehung dieser Steuer Voraussetzung, daß es sich um die Anschaffung von Effekten oder Waren handelt, die an Börsen gehandelt zu werden pflegen. Für den sonstigen Umsatz kommt lediglich die allgemeine Umsatzsteuer in Betracht.

§ 35 Kap. V. St. G. zählt folgende Effekten auf, die als Gegenstand der Lieferung ein Kaufgeschäft börsenumsatzsteuerpflichtig machen:

a) Reichsbankanteile, Anteile an inländischen Kolonialgesellschaften, Aktien inländischer Gesellschaften, Anteile an Gesellschaften m. b. H., Anteile an bergrechtlichen Gesellschaften und anderen inländischen Kapitalgesellschaften, Zertifikate über Shares und Anteile an ausländischen Gesellschaften, die den Kapitalgesellschaften im Sinne des § 3 Kap. V. St. G. entsprechen, Genußscheine sowie Bezugsrechte über Aktien und Anteile der übrigen genannten Gesellschaften;

b) Schuld- und Rentenverschreibungen im Sinne des § 25 Kap. V. St. G.;

c) Zahlungsmittel, die auf ausländische Währung lauten (Geldsorten, Papiergeld, Banknoten, Schecks, Anweisungen usw., § 37).

Da die Zuteilung von Aktien, Anteilen an Kapitalgesellschaften, Genußscheinen, Schuld- und Rentenverschreibungen an den ersten Erwerber bereits gemäß §§ 25, 27 Kap. V. St. G. der Wertpapiersteuer unterliegt, so ist sie zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Börsenumsatzsteuer befreit. (§ 36.) Weitere Befreiungen sind im § 42 enthalten. Hierunter fallen die Verkäufe von ausländischen Banknoten, ausländischem Papiergeld und ausländischen Geldsorten, sofern der Wert der Lieferung RM. 3000,— nicht übersteigt, diejenigen von Schatzanweisungen des Reiches oder eines Landes, falls dieselben längstens innerhalb dreier Jahre nach dem Tage des Kaufabschlusses zur Rückzahlung fällig werden, und die Verkäufe über Aktien und Anteilscheine der gemäß § 4 begünstigten Gesellschaften m. b. H., wenn ihr Erwerbspreis den Nennbetrag nicht übersteigt.

Seit dem 1. Sept. 1925 unterlagen auf Grund der 12. V. O. über die Börsenumsatzsteuer vom 15. August 1925 (R. G. Bl. S. 314) Devisenverkäufe der Börsenumsatzsteuer nur noch insoweit, als inländische Zahlungsmittel als Gegenleistung vereinbart wurden. Ganz befreit wurden sie in den Fällen von der Börsenumsatzsteuer, wo der Umsatz nicht mehr als 20 Mark betrug, oder es sich um Abgaben an die Reichsbank oder die Devisenbeschaffungsstelle in Berlin handelte. Schließlich wurde die Börsenumsatzsteuer für Käufe von Devisen, ausländischen Geldsorten und sonstigen ausländischen Zahlungsmitteln durch die 13. V. O. über die Börsenumsatzsteuer vom 28. Dezember 1925 (R. G. Bl. S. 476) ganz aufgehoben.

Die Verkäufe börsenmäßig gehandelter Waren unterliegen der Umsatzsteuer nur dann, wenn sie unter Zugrundelegung der Geschäftsbedingungen einer Börse abgeschlossen werden, während die Verkäufe der obenbezeichneten Effekten hiervon unabhängig steuerpflichtig sind. (§ 35, Abs. 2.) Im Sinne des Kap. V. St. G. gelten solche Waren als börsenmäßig gehandelt, für welche an der Börse, deren Geschäftsbedingungen dem Verkauf zugrunde liegen, Terminpreise notiert werden. Ist für die Waren ein Börsenterminhandel nicht erlaubt, so gelten sie für den Fall als börsenmäßig gehandelt, daß für sie an den in Frage kommenden Börsen Preise für Zeitgeschäfte notiert werden (§ 38).

Die Börsenumsatzsteuer fällt weg, wenn es sich um von einem der Vertragschließenden im Inland erzeugte oder hergestellte Waren handelt. (§ 42.)

Soweit die in Betracht kommenden Kaufgeschäfte im Inlande abgeschlossen werden, unterliegen sie sämtlich der Börsenumsatzsteuer. Werden sie im Auslande abgeschlossen, so sind sie steuerpflichtig, wenn auch nur einer der Vertragsteile Inländer ist. Als solcher gilt im Sinne des Börsenumsatzsteuergesetzes eine jede Person, die im Inlande ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt, eine gewerbliche Niederlassung oder wenigstens eine ständige Vertretung hat. Von der Steuerpflicht ausgenommen sind lediglich diejenigen Auslandsgeschäfte, die der Inländer durch eine ausländische Niederlassung hat abschließen lassen. Geschäfte, die durch Briefwechsel, Telegrammverkehr, Fernsprecher oder Funkspruch zwischen einem Orte des Inlandes und einem Orte des Auslandes zustande gekommen sind, gelten als im Ausland abgeschlossen (§ 41).

## § 17.

### Entstehung der Steuerschuld durch Kaufabschluß. Besonderheiten bei Kommissionsverkäufen.

Die Steuerschuld entsteht mit dem Abschluß des Kaufvertrages, und zwar auch dann, wenn das Geschäft nur bedingt oder befristet abgeschlossen ist. (§ 43, Abs. 1.) Für die Beurteilung, wann ein Kauf zum Abschluß gekommen ist, ist das bürgerliche Recht maßgebend. Naturgemäß kommt es bei den bedingten Kaufgeschäften auch häufig vor, daß sie steuerpflichtig sind, ohne praktisch wirksam zu werden. Die vorbehaltene Zustimmung eines Dritten ist nach einer Entscheidung des Reichsgerichts im Zweifel nicht als Bedingung anzusehen. Vielmehr liegt in diesen Fällen gewöhnlich noch kein rechtsgültiger Kaufabschluß vor ( R. G. E. in Straff. Bd. 39 S. 254). Wird die Erfüllung eines Kaufvertrages unter veränderten Vertragsbestimmungen auf einen späteren Zeitpunkt verschoben, so gilt diese Vereinbarung als ein neues steuerpflichtiges Geschäft (§ 40).

Bei den Kaufabschlüssen, die durch Handelsmakler vermittelt werden, sind vielfach Schlußnoten üblich, in denen nur die eine Partei genannt ist, während sich der Makler die Bezeichnung des Gegenkontrahenten einstweilen noch vorbehält, was durch einen kurzen Vermerk, wie „Aufgabe vorbehalten", zum Ausdruck gebracht wird. In solchen Fällen ist die in der Schlußnote bezeichnete Partei demjenigen gegenüber an den Vertrag gebunden, der ihr später bezeichnet wird, falls sie gegen ihn nicht eine begründete Einwendung wegen Zahlungsunfähigkeit usw. geltend machen kann. Diese vorbehaltlich der Aufgabe abgeschlossenen Verkäufe sind gemäß § 44 der Börsenumsatzsteuer auch grundsätzlich unterworfen; wenn die Benennung der Aufgabe später erfolgt, so gilt diese als der Abschluß eines neuen steuerpflichtigen Geschäfts. Für drei Ausnahmefälle ist jedoch Steuerfreiheit vorgesehen. Wird die Benennung der Aufgabe innerhalb einer Frist von zwei auf den Abschluß des Geschäfts folgenden Werktagen vorgenommen, so wird sie nicht als der Abschluß eines neuen steuerpflichtigen Geschäfts angesehen. Dasselbe gilt auch für den Fall, daß

die Aufgabe zurückgewiesen wird, und innerhalb der bezeichneten Frist eine neue Aufgabe (sog. Ersatzaufgabe) benannt wird. Schließlich bleibt die Benennung der Aufgabe ebenfalls steuerfrei, wenn ein neuer Preis vereinbart wird, und der Makler der in der Schlußnote bezeichneten Partei den Preisunterschied erstattet. Waren zwischen den Auftraggebern zwei Makler lediglich als Vermittler tätig, von denen der eine mit dem Verkauf und der andere mit dem Einkauf beauftragt war, und haben beide vorbehaltlich der Aufgabe gehandelt, so bleibt die Benennung der Aufgabe steuerfrei. Es sind also nur die beiden vorbehaltlich der Aufgaben abgeschlossenen Geschäfte steuerpflichtig. Ein drittes Anschaffungsgeschäft im Sinne der Börsenumsatzsteuer kommt zwischen den Maklern nicht zur Entstehung (§ 44, Abs. 4).

Ist von einem Kommissionär ein Kauf abgeschlossen worden, so ist nicht nur dieses Geschäft, sondern auch das Abwicklungsgeschäft zwischen dem Kommissionär und seinem Kommittenten steuerpflichtig (§ 58, Abs. 1). Erklärt ein auswärtiger Kommittent seinem Kommissionär, daß er seinerseits als Kommissionär für einen anderen handele, so unterliegt das Kommissionsgeschäft zwischen den beiden Kommissionären der für das Kommissionsgeschäft zwischen dem auswärtigen Kommissionär und seinem Kommittenten vorgeschriebenen Steuer; dafür kommt die Steuer dann für das erste Kommissionsgeschäft in Fortfall (§ 58 Abs. 2). Außer dem Kaufvertrag unterliegt in diesem Fall also nur eins der beiden Kommissionsgeschäfte der Steuer. Hervorzuheben ist, daß diese Begünstigung jedoch nur Platz greift, wenn der zugleich als Kommissionär und Kommittent tätige Mittelsmann auswärts wohnt. Ist er am gleichen Wohnsitz wie sein Kommissionär, so ist die Steuer außer für das Kaufgeschäft noch für beide Kommissionsgeschäfte zu entrichten. Kaufen und verkaufen die Mitglieder einer Meta-Geschäftsverbindung in eigenem Namen aber für gemeinschaftliche Rechnung, so sind nur diese Kaufgeschäfte steuerpflichtig. Die Abrechnungsgeschäfte unter den Metisten gelten nicht als Anschaffungsgeschäfte (§ 58 Abs. 4).

Bei den sog. Kost-, Report- oder Depotgeschäften, bei denen vereinbart wird, daß die verkaufte Menge oder der verkaufte Betrag zurückzukaufen ist, wird die Steuer nur einmal, und zwar von dem höheren Wert erhoben. Sie ermäßigt sich bei den Devisengeschäften auf ein Drittel, im übrigen auf die Hälfte der regelmäßigen Steuersätze (§ 35, Abs. 1, § 57).

## § 18.

## Unterscheidung nach Händler-, Kunden- und Privatverkäufen in Bezug auf Verteilung und Höhe der Steuerschuld.

Als Steuerschuldner kommt in den meisten Fällen der Veräußerer in Frage. Manchmal trifft auch den Käufer oder einen Vermittler die Steuerpflicht; zuweilen sind auch beide Vertragsteile Gesamtschuldner. (§ 45.)

Bei Händlergeschäften — das sind gemäß § 49 solche, bei denen sämtliche Vertragsteilnehmer Händler sind —, ist der Veräußerer der Steuerschuldner. Der Kreis der Händler im Sinne des Börs. U. St. G.

ist in den §§ 46 und 47 genau abgegrenzt. Im wesentlichen gelten diejenigen in das Handelsregister eingetragenen Kaufleute als Händler, die die börsenumsatzsteuerpflichtigen Geschäfte gewerbsmäßig betreiben. Ist das Händlergeschäft von einem im Inland wohnenden Vermittler abgeschlossen worden, so hat dieser die Steuer für Rechnung des Veräußerers zu entrichten. Liegt ein Kundengeschäft vor, ein Geschäft, bei dem nur der eine Teil inländischer Händler ist (§ 49), so ist Steuerschuldner der Händler. Bei den Privatgeschäften, d. h. bei allen übrigen Geschäften, sind beide Vertragsteile als Gesamtschuldner steuerpflichtig. Bei den im Ausland abgeschlossenen Kaufverträgen ist stets der inländische Vertragsteil der Steuerschuldner; von ihm wird jedoch nur die Hälfte der regelmäßigen Steuer erhoben. (§ 45 a bis d, § 55.) In den Fällen des § 45, Abs. 1, a u. b, haftet neben dem eigentlichen Steuerschuldner stets auch der andere Vertragsteil für die Steuerschuld (§ 45 Abs. 2).

Die unterschiedliche Behandlung von Händler-, Kunden- und Privatgeschäften kommt auch in der Höhe der Steuer zum Ausdruck, und zwar in der Richtung, daß das Händlergeschäft am geringsten und das Privatgeschäft am stärksten besteuert wird. Bei den Effektenverkäufen sind im übrigen je nach der Art der Wertpapiere besondere Steuersätze festgelegt. Für den börsenmäßigen Warenhandel beträgt die Börsenumsatzsteuer einheitlich für alle drei oben bezeichneten Geschäfte 0,40 M. auf je RM. 1000,— (§ 52).

Der Berechnung der Steuer ist der vereinbarte Preis und in Ermangelung eines solchen der Börsen- oder Marktpreis vom Tage des Kaufabschlusses zugrunde zu legen. Fehlt auch ein solcher, so ist die Steuer nach dem gemeinen Wert des Kaufgegenstandes, also nach dem handelsüblichen Verkaufswert zu berechnen (§ 50 Abs. 1). Die durch den Kaufabschluß entstehenden Kosten sind von dem für die Steuer maßgebenden Preis abzusetzen. Ebenso bleiben bei dem Verkauf von Schuld- und Rentenverschreibungen Zinsen, soweit sie besonders berechnet werden, bei der Feststellung des Steuerbetrages außer Ansatz. (§ 50 Abs. 2.)

Für Börsengeschäfte besonderer Art sind in den Abs. 3—5 des § 50 ferner noch weitere Einzelvorschriften für die Steuerberechnung vorgesehen.

## IV. Kaufvertrag und Grunderwerbssteuer.

### § 19.

### Nur aushilfsweise Besteuerung des Grundstücks-Kaufvertrages. Grundsätzlich Besteuerung der Grundstücksübereignung.

Die Grunderwerbssteuer ruht grundsätzlich auf dem Eigentumsübergang (§ 1 G. E. St. G.). Dieser vollzieht sich entweder durch rechtsgeschäftliche Übertragung (Auflassung und Eintragung) oder unmittelbar kraft Gesetzes (z. B. beim Erbgang). Im ersteren Falle bildet die Übereignung das Erfüllungsgeschäft irgendeines schuldrechtlichen Vertrages, in den weitaus meisten Fällen das eines Kaufvertrags. Die Steuerschuld wird begründet durch die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch, oder in den Fällen, wo diese zum

Übergang des Eigentums nicht erforderlich ist, durch den Vorgang, der die Rechtsänderung herbeiführt (z. B. durch den Tod des Erblassers), § 4 G. E. St. G.

In gewissen Fällen wird aber schon das schuldrechtliche Geschäft, das die Übertragung des Eigentums zum Gegenstand hat, grunderwerbssteuerpflichtig. Dies ist einmal der Fall, wenn der Übergang des Eigentumes nach Ablauf eines Jahres seit Abschluß des Veräußerungsgeschäftes nicht erfolgt ist. Erfolgt in einem solchen Falle die Übereignung später, so wird hierfür die Steuer nur noch insoweit erhoben, als sie die bereits entrichtete Steuer übersteigt (§ 5 Abs. 1 und 2). Dieses wird gewöhnlich der Fall sein, wenn der gemeine Wert des Grundstücks in der Zwischenzeit eine Steigerung erfahren hat. Voraussetzung für die Anrechnung der für den Kaufabschluß entrichteten Steuer ist natürlich, daß die Übertragung des Eigentums mit dem früheren Veräußerungsgeschäft auch in einem rechtlichen Zusammenhang steht; sie muß in Ausübung des schon besteuerten schuldrechtlichen Geschäfts erfolgt sein.

Wenn dasselbe Grundstück mehrmals verkauft wird, ohne daß eine Übereignung erfolgt, so tritt für jedes einzelne Kaufgeschäft mithin nach Ablauf der Jahresfrist die Steuerpflicht ein. Sind die Käufe innerhalb eines Jahres getätigt worden, und führt einer von ihnen vor Ablauf dieses Jahres zum Eigentumsübergang, so tritt gleichzeitig mit der durch die Übereignung begründeten Steuerpflicht auch für diejenigen Kaufgeschäfte die Steuerpflicht ein, die dem zur Ausführung gelangenden vorangehen und selbst nicht durch Übertragung des Eigentums erfüllt worden sind (§ 5 Abs. 3).

## § 20.

## Steuersatz und Steuerberechnung.

Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 3 % (§ 17). Er erhöht sich auf 5 %, wenn ein Teil des Grundstücks, das eine wirtschaftliche Einheit bildet, innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld (Kaufabschluß oder Eintragung) auf Grund planmäßigen Vorgehens, das gewerbsmäßig auf völlige oder teilweise Zerschlagung der wirtschaftlichen Einheit gerichtet ist, weiter veräußert wird. (§ 19.) Durch diese Steuererhöhung soll den Grundstückszerstückelungen, insbesondere den sog. Güterschlächtereien entgegengewirkt werden. Der erste Erwerber des weiterveräußerten Teiles erhält auf seinen Antrag den Unterschied zwischen der erhöhten Steuer und dem Steuersatz nach § 17 vergütet, wenn dieser das Grundstück zur Begründung oder Abrundung einer selbständigen Ackernahrung oder Kleinsiedlung verwendet.

Der Berechnung der Steuer ist gewöhnlich der gemeine Wert des Grundstücks z. Zt. des steuerpflichtigen Rechtsvorganges, also entweder z. Zt. des Kaufabschlusses oder z. Zt. der Eintragung, zugrunde zu legen. Die Ermittlung des gemeinen Wertes hat nach den Vorschriften der R. A. O. zu erfolgen. Gemäß § 138 R. A. O. wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Grundstücks unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Ver-

äußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse dürfen nicht berücksichtigt werden. Wenn also jemand sein Grundstück an einen guten Freund zu einem besonders billigen Preise verkauft hat, so ist dieser für die Ermittlung des der Steuerberechnung zugrunde zu legenden Wertes ohne Bedeutung. Ist der Veräußerungspreis dagegen höher als der gemeine Wert des Grundstücks, so tritt er gemäß § 12 G. E. St. G. an die Stelle des gemeinen Wertes. Als Kaufpreis kommt der Gesamtbetrag der Gegenleistung für das Grundstück in Frage. Hierzu gehören auch die vom Käufer übernommenen oder ihm sonst infolge der Veräußerung obliegenden Leistungen, wie z. B. die Rentenbankgrundschulden oder eingetragene Altenteile sowie die (vertraglich) vorbehaltenen oder auf dem Grundstück lastenden Nutzungen. Die öffentlichen Lasten, die auf dem Grundstück nicht kraft Eintragung, sondern kraft Gesetzes ruhen, wie Straßenanliegerbeiträge, Grund- und Gebäudesteuern usw. sind nicht mit einzurechnen. Nimmt der Verkäufer Gegenstände an Erfüllungsstatt an, so gilt für die Errechnung des Kaufpreises nicht deren gemeiner Wert, sondern derjenige, zu dem sie vom Verkäufer angenommen sind. Kann einer der beiden Vertragsteile durch Wahlrecht die Höhe der Gegenleistung bestimmen, so ist stets der höchstmögliche Betrag als Kaufpreis anzusehen (§ 12 Abs. 2).

Um Steuerumgehungen vorzubeugen, wird in demselben Paragraphen für den Fall, daß die Beteiligten zum Zwecke der Steuerersparung einen Teil des Entgeltes in die Form einer Vermittlungsgebühr, einer den üblichen Zinssatz erheblich übersteigenden Verzinsung des gestundeten Kaufpreises oder irgendeine sonstige Nebenleistung kleiden, bestimmt, daß der als Teil des Kaufpreises einzusetzende Betrag durch Schätzung zu ermitteln ist. Wenn beispielsweise bei einem Kaufpreise von RM. 200.000.— für RM. 100.000.— Restkaufgeld bei einem Zinsfuß von 5% eine Verzinsung von 9% auf 10 Jahre fest vereinbart wird, so stellen die überschießenden 4% Zinsen einen versteckten Teil des Kaufpreises dar, dessen Wert abzuschätzen ist. Das Gesamthandseigentum wird hinsichtlich der Steuerberechnung dem Bruchteilseigentum in gewissen Fällen gleichgestellt, indem § 15 Abs. in der Fassung des § 460 R. A. O. bestimmt, daß bei einer Veräußerung der Gemeinschaft zur gesamten Hand an einen oder mehrere Mitberechtigte die Steuer so zu berechnen ist, als ob die Beteiligten zu Bruchteilen berechtigt wären, wobei der dem oder den Erwerbern gehörige Bruchteil unberücksichtigt bleibt. Dies gilt jedoch gemäß § 15 Abs. 2 nicht für den Fall, daß die Anteilsberechtigung des Erwerbers, oder, wenn es sich um den oder die Erben eines Mitberechtigten als Erwerber handelt, die Anteilberechtigung des Erblassers nach Inkrafttreten des G. E. St. G. durch den Erwerb von Anteilen anderer Mitberechtigter mittels Rechtsgeschäfts unter Lebenden begründet worden ist. Durch diese Bestimmung soll nach der Begründung zum Gesetz verhindert werden, daß Grundbesitz auf dem Umwege über Verschiebungen in der Teilhaberschaft an einer Gesellschaft ohne Entstehung einer Grunderwerbssteuerschuld erworben werden kann. Diesem Zwecke entsprechend kann die Vorschrift aber nur auf diejenigen Fälle Anwendung finden, in denen der Erwerb von Anteilen anderer Mitberech-

tigter sich nur durch die Vergrößerung der Beteiligungsquote des Erwerbers am Gesamthandseigentum bei gleichbleibendem Personenbestand vollzogen hat. Diese Vermehrung der Beteiligung am Gesamthandseigentum hatte der Steuer nämlich bei ihrer Begründung deshalb noch nicht unterlegen, weil beim Eigentum zur gesamten Hand keinem Beteiligten ein bestimmter Anteil am Vermögen und an den einzelnen Gegenständen zusteht, und eine steuerpflichtige Eigentumsübertragung mithin auch nicht vor sich gegangen war. Hier wäre daher ohne die Vorschrift des § 15 Abs. 2 eine Gelegenheit zur Steuerumgehung gegeben gewesen.

Auf die anderen Fälle jedoch, in denen der Erwerb von Anteilen anderer Mitberechtigter durch Veränderung des Personenbestandes der Gemeinschaft vor sich gegangen ist, kann diese Vorschrift bei sinngemäßer Auslegung keine Anwendung finden, denn hier ist der Erwerbsakt der Anteilsberechtigung bezw. ihrer Vergrößerung eine Eigentumsübertragung gewesen, die der Grunderwerbssteuer gemäß § 1 bereits unterlegen hat. Eine Steuerumgehung kann hier also gar nicht in Frage kommen; es würde vielmehr eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Doppelbesteuerung auslösen, wenn man die Anwendbarkeit des § 15 Abs. 2 auch in diesen Fällen bejahen wollte. (Vergl. Komm. von Boethke & Bergschmidt, Anm. 9 zu § 15.)

Wenn eine Gemeinschaft zur gesamten Hand ein Grundstück von einem Mitberechtigten erwirbt, so findet § 15 Abs. 1 sinngemäße Anwendung, d. h., die Steuer wird so berechnet, als ob die Beteiligten zu Bruchteilen berechtigt wären, wobei der Anteil des Veräußerers unberücksichtigt bleibt. (§ 15 Abs. 3).

## § 21.

### Steuerhaftung, Steuerbefreiung, -ermäßigung oder -erstattung.

Käufer und Verkäufer sind zur Entrichtung der Steuer als Gesamtschuldner verpflichtet (§ 20.). Das Finanzamt kann die Steuer daher nach seinem Belieben vom Käufer wie auch vom Verkäufer ganz oder teilweise einfordern. Bis zur Erfüllung der gesamten Steuerschuld bleiben sie beide haftbar. Über das Innenverhältnis der Steuerschuldner ist im Gesetz keine besondere Regelung getroffen. Diese richtet sich daher nach bürgerlichem Recht. Ist keine Vereinbarung zwischen ihnen getroffen, so sind sie — das folgt aus dem hier sinngemäß anzuwendenden § 426 B. G. B. — einander zu gleichen Anteilen verpflichtet. Regelmäßig wird jedoch im Kaufvertrag vereinbart sein, wer die Steuer zu zahlen hat. In den meisten Fällen übernimmt sie der Erwerber.

Durch die Übernahme der ganzen Grunderwerbssteuer durch einen Vertragsteil wird auch die Höhe der zu entrichtenden Steuer beeinflußt. Der II. Senat des R. F. H. hat hierzu in einem Urteil im 6. Bande der Sammlung der Entscheidungen des R. F. H. S. 171 ff. eingehend Stellung genommen. Nachdem er dargelegt hat, daß § 426 BGB. auch eine Regelung für das Verhältnis der Gesamtschuldner zueinander bei steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnissen enthält, führt er auf Seite 177 folgendes aus: „Hieraus (nämlich aus der sinngemäßen Anwendung des § 426 BGB.) ergibt sich, wenn der

Käufer die Grunderwerbssteuer zu tragen übernommen hat, zweierlei: zur einen Hälfte betrifft die Übernahme der Steuer eine Verbindlichkeit, die den Käufer im Verhältnis zum Verkäufer schon an und für sich und zwar aus einem außerhalb des Kaufvertrages liegenden Grunde trifft. Insoweit kann die übernommene Grunderwerbssteuer nicht Teil des Veräußerungspreises sein, der Käufer mag sie ausdrücklich übernommen haben oder nicht. Sie unterliegt in keinem Falle der Grunderwerbssteuer. Zur anderen Hälfte betrifft die Übernahme der Steuer eine Verbindlichkeit, die den Verkäufer im Verhältnis zum Käufer aus einem außerhalb des Kaufvertrages liegenden Grunde trifft. Wenn der Verkäufer diese ihm außerhalb des Kaufvertrags obliegende Leistung auf den Käufer abwälzt, so hat dies und kann dies keine andere Bedeutung haben, als ob ihm sein Grundstück nur um den Preis der Übernahme dieser Verbindlichkeit durch den Käufer feil ist; daß es sich bei dieser Übernahme also um eine in die Gegenleistung eingeschlossene übernommene Leistung des Käufers handelt, die damit zusammen mit dem Kaufpreis der Grunderwerbssteuer unterliegt. Daß es sich bei dieser Übernahme gerade um Übernahme der Grunderwerbssteuer handelt, ist an sich völlig ohne Belang. Denn seine Verbindlichkeit, im Verhältnis zum Käufer die halbe Grunderwerbssteuer zu tragen, hängt mit dem Kaufvertrage selbst in keiner Weise zusammen, sie ist ein inneres Schuldverhältnis, das der gesamtschuldnerischen Steuerpflicht entspringt. Die Sache läge rechtlich nicht anders, wenn er sich ausbedungen hätte, Käufer solle gegen Überlassung des Grundstücks ihm die Zahlung seines Reichsnotopfers abnehmen. Die Übernahme der Grunderwerbssteuer durch den Käufer unterliegt hiernach gemäß § 12 Abs. 1 Grunderwerb St. Ges. zusammen mit dem Kaufpreis der Grunderwerbssteuer." In den Urteilsgründen wird dann hinsichtlich der Berechnung des zu versteuernden Kaufpreises auf S. 178 noch das folgende ausgeführt: „Eine Unrichtigkeit ist (der Vorinstanz) nur insofern unterlaufen, als die Grunderwerbssteuer nicht von einem Betrage zu erheben gewesen wäre, der dem Kaufpreis, vermehrt um die vom Kaufpreis berechnete halbe Grunderwerbssteuer, entsprach, sondern wie bei der Berechnung der Erbschaftssteuer in dem Falle, daß die Erbschaftssteuer von einem Vermächtnis dem Erben vom Erblasser auferlegt ist, von einem Betrage, der nach Abzug der davon zu entrichtenden Grunderwerbssteuer den Betrag des Kaufpreises ergibt. Dieser Betrag wird nach der Formel $X = \frac{100\ K}{100 - 1/2\ p}$ gefunden, wobei X den Kaufpreis + übernommene ½ Steuer, K den Kaufpreis und P den Prozentsatz der Abgabe bedeutet." Die gleiche Ansicht hat der II. Senat des R. F. H. später noch einmal im 10. Bande, S. 160 ff. ausführlich dargelegt und insbesondere die von ihm angewandte Berechnungsformel für den zu versteuernden Kaufpreis begründet.

Wenn der Verkäufer die ganze Grunderwerbssteuer übernimmt, so vermindert sich der steuerpflichtige Kaufpreis um die Hälfte der Steuer. Die Berechnungsformel lautet in diesem Falle $X = \frac{100\ K}{100 + 1/2\ p}$ (R. F. H. E. Bd 13 S. 13).

In gewissen Fällen ist die Grundstücksveräußerung von der Grunderwerbssteuer befreit, und zwar sowohl die Übereignung, als gegebenenfalls auch der Kaufvertrag. Die Steuerbefreiung tritt ein:

1. wenn Abkömmlinge von ihren Eltern, Großeltern oder entfernteren Voreltern, und Eltern von ihren Kindern Grundstücke kaufen, Stiefeltern und Adoptiveltern werden den Eltern gleichgeachtet, soweit nicht die Adoption nachweislich nur zum Zwecke der Steuerumgehung vorgenommen ist. (§ 8, Abs. Nr. 4.). Gemäß § 8 Abs. 2 kommt auch den Ehegatten der Abkömmlinge die Steuerbefreiung zu, wenn sie auf Grund des bestehenden Güterstandes ohne rechtsgeschäftliche Übertragung Miteigentümer werden,
2. wenn die Grundstücksübertragungen der Besiedelung des platten Landes oder der Schaffung gesunder Kleinwohnungen für Minderbemittelte dienen sollen, und als Käufer oder Verkäufer Körperschaften des öffentlichen Rechts oder solche Personenvereinigungen beteiligt sind, die die bezeichneten Zwecke verfolgen (§ 8 Nr. 9),
3. wenn Grundstücke angekauft werden, die zur Schaffung und Erweiterung öffentlicher Erholungs-, Wald- und sonstiger Grünanlagen oder als öffentliche Straßen und Plätze dienen sollen. Werden diese Grundstücke ganz oder teilweise innerhalb einer Frist, die vom Beginne des zweiten Jahres bis zum Ende des fünfzehnten Jahres nach Kaufabschluß läuft, für andere Zwecke verwendet, so fällt die Steuerbefreiung hinweg und es erfolgt eine Nachveranlagung. (§ 8, Abs. 1, Nr. 10),
4. wenn Kriegsbeschädigte oder Hinterbliebene von Kriegsteilnehmern bei Abfindung ihrer militärischen Bezüge auf Grund des Kapitalabfindungsgesetzes Grundstücke kaufen. Beteiligt sich ein Versorgungsberechtigter an dem Ankauf eines Grundstückes, so ist nur er von der Steuer befreit. Der Nichtversorgungsberechtigte ist dagegen entsprechend seiner Beteiligung steuerpflichtig. § 21 Abs. 1. Obgleich zweifelsohne nur der Versorgungsberechtigte durch diese Befreiung begünstigt werden soll, muß man aber doch wohl annehmen, daß es sich um eine sachliche und nicht nur um eine rein persönliche Steuerbefreiung zugunsten des Versorgungsberechtigten handelt. Wenn der Verkäufer nämlich steuerpflichtig bliebe, so würde er die Steuer doch regelmäßig auf den Käufer abwälzen, und es würde so dem mit der Steuerbefreiung verfolgten Zweck praktisch nicht gedient sein. (Boethke u. Bergschmidt, Komm. zum Grunderwerb. St. Ges., 2. Aufl., Anm. 3 zu § 21, S. 170).

Unter gewissen Voraussetzungen ist die Steuer auf Antrag auf die Hälfte zu ermäßigen, wenn der steuerpflichtige Betrag beim Verkauf bebauter Grundstücke RM. 20.000.—, beim Verkauf unbebauter Grundstücke RM. 5.000.— nicht übersteigt. Grundstücke, auf denen Gartenhäuser, Schuppen oder ähnliche zu vorübergehenden Zwecken dienende Baulichkeiten stehen, gelten als unbebaut. Die Ermäßigung kommt aber nur in Frage, wenn der Käufer oder sein Ehegatte oder beide zusammen weder im letzten Jahr ein Einkommen von mehr als

RM. 5.000.— gehabt haben, noch sie ein Vermögen von mehr als 10.000.— besitzen oder einer von ihnen den Grundstückshandel gewerbsmäßig betreibt (§ 9 Abs. 1). Erfolgt der Kauf für Rechnung eines Dritten, so tritt eine Ermäßigung nur ein, wenn ihre Voraussetzungen auch in der Person des Dritten vorliegen.

Die Ermäßigung fällt wieder fort, wenn der Käufer innerhalb zweier Jahre durch verschiedene Rechtsvorgänge mehrere Grundstücke oder Grundstücksteile erwirbt, deren Wert zusammen die oben angeführten Beträge übersteigt, oder wenn der Käufer das Grundstück innerhalb dreier Jahre weiter veräußert (§ 9, Abs. 2 und 3).

Wiederum ist in anderen Fällen gemäß § 23 die Steuer auf Antrag ganz zu erlassen oder zurückzuerstatten. Handelt es sich um die durch die Eigentumsübertragung begründete Steuer nach § 1, so kann der Steuererlaß oder die Zurückerstattung verlangt werden,

1. bei Nichtigkeit der Auflassung oder des sonstigen den Eigentumerwerb begründenden Rechtsvorganges,
2. bei Rückerwerb des Eigentums wegen Nichterfüllung der Kaufvertragsbedingungen,
3. bei Rückerwerb des Eigentums innerhalb zweier Jahre seit der Veräußerung,
4. bei Kaufpreisminderung wegen Sachmängeln, soweit sie eine Steuerermäßigung zufolge haben würden. In diesem Fall kommt also eine teilweise Erstattung der Steuer in Frage.

Wird die Steuer gemäß § 5 durch den Kaufabschluß begründet, so kommt ein Erlaß oder die Erstattung der Steuer in Frage:

1. bei Nichtigkeit des Kaufvertrages,
2. bei Aufhebung des Kaufvertrages,
3. wenn der Kauf infolge Nichterfüllung der Vertragsbedingungen rückgängig gemacht wird,
4. wenn der Vertragsantrag oder ein nur den Verkäufer bindender Vorvertrag fortfällt, ohne daß ein Kauf zustande kommt. Da Antrag und Vorvertrag gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 erst durch die Übertragung der aus ihnen entspringenden Rechte steuerpflichtig werden, so kommt hier die Vergünstigung nur für Abtretungsgeschäfte in Frage,
5. bei Kaufpreisminderung wegen Sachmängeln, soweit sie eine Steuermäßigung zur Folge haben würden. (§ 23).

## § 22.

### II. Titel: Die Steuerpflicht beim Tausch.

Tauschgeschäfte unterliegen in gleicher Weise wie die Kaufgeschäfte der Umsatzsteuer, wenn im übrigen alle die Voraussetzungen vorliegen, wie sie bei den Kaufgeschäften in den §§ 7—13 m. Ausf. behandelt worden sind.

Da ein Entgelt beim Tausch nicht in Frage kommt, dessen Wert sich in einer bestimmten Geldsumme ausdrückt, so hat das U. St. G. in § 8, VIII, für solche „Geschäfte, deren Abwicklung in einer steuerpflichtigen Leistung jedes der Beteiligten an den anderen besteht“ bestimmt, daß „als Entgelt der Wert jeder der Leistungen für die andere gilt“.

Unter Wert ist hier entsprechend der Bestimmung in § 8, III, U. St. G. der gemeine Wert, also der Verkaufswert (§ 138 R. A. O.), zu verstehen. Besteht das Tauschobjekt auf der einen Seite in Wertpapieren, so sind deren Lieferung von der Umsatzsteuer befreit (§ 2 Nr. 2 U. St. G.).

Wenn aus Tauschgeschäften Gewinne erzielt werden, so unterliegen diese ebenfalls unter den gleichen Voraussetzungen der Einkommensteuer, wie die aus Kaufgeschäften erzielten Gewinne. Auf die hierüber gemachten Ausführungen kann daher verwiesen werden. (§§ 15 und 16 der Abhandlung).

Das Tauschgeschäft stellt ferner auch wie der Kauf ein Anschaffungsgeschäft im Sinne des Börsenumsatzsteuergesetzes dar und unterliegt dieser Steuer, wenn die übrigen schon beim Kauf erörterten Voraussetzungen gegeben sind. Machen sowohl Leistung als auch Gegenleistung das Geschäft zu einem börsenumsatzsteuerpflichtigen, so ist auch für beide die Steuer zu berechnen. Ausgenommen ist nur die einfache Rückgewähr von Gegenständen derselben Art und entweder desselben Betrages oder derselben Menge. Diese Rückgewähr bleibt steuerfrei (§ 56 Kap. V. St. G.). Ferner sind in zwei anderen Fällen, in denen nur ein gewöhnlicher Umtausch stattfindet, Tauschgeschäfte keine steuerpflichtigen Anschaffungsgeschäfte. Gemäß § 39 Kap. V. St. G. tritt Steuerfreiheit ein,

1. beim Umtausch verschiedener Abschnitte oder Stücke von Wertpapieren derselben Gattung, wenn der Austausch unentgeltlich und Zug um Zug erfolgt,
2. beim unentgeltlichen Umtausch Zug um Zug von verschiedenen Zahlungsmitteln derselben ausländischen Währung.

Beim Tausch von Grundstücken wird die Grunderwerbssteuer fällig, und zwar wird sie es entweder durch die Übereignung der Grundstücke oder unter gewissen Voraussetzungen auch durch den Abschluß eines rechtsgültigen Tauschvertrages (§§ 1 und 5 G. E. St. G.). Wegen der Einzelheiten kann auf m. Ausf. in §§ 21 bis 23 verwiesen werden. Hier ist nur noch zu erwähnen, daß die Steuer gemäß § 16 G. E. St. G. für jedes Grundstück besonders berechnet wird. Die Steuer wird nicht erhoben, wenn ein Austausch im Inland gelegener Grundstücke vorgenommen wird, um eine Zusammenlegung, eine Grenzregelung oder eine bessere Gestaltung der Bauflächen zu erreichen. Dasselbe gilt beim Austausch von Feldteilen zwischen angrenzenden Bergwerken, sofern derselbe nicht lediglich zum Zwecke der Steuerersparnis erfolgt. (§ 8 Nr. 7 und 8 G. E. St. G.).

## III. Titel: Die Steuerpflicht bei der Schenkung.

### I. Schenkung und Schenkungssteuer.

### § 23.

### Begriff der Schenkung im steuerrechtlichen Sinne.

Der Erwerb durch unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden mußte dem Erwerbe von Todes wegen in allen Beziehungen gleichgestellt werden, wenn der mit der Erbschaftsbesteuerung verfolgte Zweck erreicht werden sollte. § 1, Abs. 1, Z. 2 u. Abs. 2 des E. St. G.

(in der Neufassung vom 22. August 1925) bestimmt daher, daß Schenkungen unter Lebenden der gleichen Besteuerung wie der Erwerb von Todes wegen unterliegen, und daß die Paragraphen über die Erbanfallsteuer für die Schenkungssteuer sinngemäß anzuwenden sind.

Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff geht über den unseres bürgerlichen Rechts weit hinaus. § 3 Erbsch. St. G. gibt im einzelnen an, welche Zuwendungen als Schenkungen der Besteuerung unterliegen. Unter Nr. 1 heißt es zunächst: daß jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts auch eine solche im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes ist. Insoweit ist also auch das B. G. B. mit seinem ganzen Schenkungsbegriff maßgebend.

Die Begriffsbestimmung des § 516 B. G. B. ist folgende: „Eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, ist Schenkung, wenn beide Teile darüber einig sind, daß die Zuwendung unentgeltlich erfolgt." Objektiv muß also die Bereicherung des Beschenkten, subjektiv eine Einigung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung vorliegen. Eine Bereicherung liegt vor, wenn aus dem Vermögen des Schenkers ein Vermögenswert in das Vermögen des Empfängers dergestalt übergeht, daß dadurch das Vermögen des ersteren vermindert, das des letzteren vermehrt wird. So kann der Erlaß einer Forderung die Natur einer Schenkung haben, wenn beide Teile über die Unentgeltlichkeit einig sind. (R. G. E. Bd. 89, S. 176). Soll der Empfänger einer Zuwendung nur fiduziarisches Eigentum an ihr erwerben, um sie später zu einem bestimmten Zwecke zu verwerten, so liegt im allgemeinen noch keine Schenkung vor. (R. G. E. Bd. 71, S. 140). Bezüglich der Einigung über die Unentgeltlichkeit kommt es darauf an, wie beide Beteiligten von ihrem subjektiven Standpunkt aus über den Grund der Zuwendung denken. Es ist erforderlich, daß sie sich darüber einig sind, daß unentgeltlich gegeben und genommen werden soll.

Die sog. „gemischten Schenkungen", die mit einem entgeltlichen Geschäft verbunden sind, sind steuerrechtlich wie gewöhnliche Schenkungen zu behandeln. Der Unterschied zwischen Leistung und Gegenleistung reicht bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft aber allein noch nicht aus, um ihm schon den Charakter einer gemischten Schenkung zu geben. Es muß auch noch die für jede Schenkung im Sinne des B. G. B. erforderliche — gegebenenfalls stillschweigende — Einigung über die Unentgeltlichkeit vorliegen. Auf sie kann allerdings aus dem Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in manchen Fällen ein tatsächlicher Schluß gezogen werden. Soweit sich Leistung und Gegenleistung nicht decken, wird der Vertrag dann hinsichtlich des überschießenden Wertes der einen zur Schenkung (R. G. E. Bd. 29, S. 265). Es ist nicht erforderlich, daß die Schenkung nach bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen rechtsgültig ist, denn nach einem allgemeinen steuerrechtlichen Grundsatz müssen sich die Beteiligten, wie ich schon oben auf Seite 15 ff m. Ausf. dargelegt habe, ein nichtiges Rechtsgeschäft solange gegen sich gelten lassen, als seine Wirkungen, die zivilrechtlich gewollt sind, nicht rückgängig gemacht werden. Obgleich mithin eine Schenkung gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt und deshalb zivilrechtlich nichtig ist, kann

in steuerrechtlichem Sinne doch eine Schenkung anzunehmen sein. Der R. F. H. hat z. B. die Steuerpflicht einer sittenwidrigen Schenkung bejaht, die eine verheiratete Frau ihrem Liebhaber gemacht hat, um ihn zur Fortsetzung des eheverbrecherischen Verhältnisses zu veranlassen. (Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts 1920, S. 47). Hat der Beschenkte jedoch das Geschenk wegen Nichtigkeit der Schenkung, die evtl. auch erst später infolge rechtsgültiger Anfechtung eingetreten sein kann, zurückgeben müssen, so wird die Steuer gemäß § 42 Abs. 1 Erbsch. St. G. erstattet. Andere Rückforderungsrechte, die die Steuerpflicht aufheben, kommen auch bei den Schenkungen vor, die ein Ehemann bei bestehender Gütergemeinschaft ohne Einwilligung der Ehefrau aus dem Gesamtgut leistet, da diese Schenkungen dem Gesamtgut gegenüber unwirksam sind, falls nicht die Frau ihre Genehmigung erteilt, oder die Schenkung einer sittlichen Pflicht oder einer auf den Anstand zu nehmenden Rücksicht entsprochen hat (§§ 1446—1448 B. G. B.). Auch entbehren Schenkungen, die der Vater in Vertretung des Kindes oder der Vormund in Vertretung des Mündels vorgenommen haben, der Rechtsgültigkeit und können bei Rückgängigmachung der Vermögensverschiebungen Wegfall der Steuerpflicht oder Erstattung der bereits entrichteten Steuer zur Folge haben. (§§ 1641, 1804 B. G. B.)

In Übereinstimmung mit § 1624 B. G. B. wird in § 3 Abs. 5. E. St. G. bestimmt, daß Ausstattungen, die Abkömmlingen zur Errichtung eines den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Beteiligten angemessenen Haushalts gewährt werden, auch steuerrechtlich nicht als Schenkung gelten, sofern zur Zeit der Zuwendung ein Anlaß zur Ausstattung gegeben ist und der Zweck der Zuwendung innerhalb zweier Jahre erfüllt wird. Gehen sie jedoch über ein angemessenes Maß hinaus, so sind sie mit dem überschießenden Wert steuerpflichtig. Schenkungen, durch die einer sittlichen Pflicht oder einer auf den Anstand zu nehmenden Rücksicht entsprochen wird (§ 534 B. G. B.), sind von der Steuer nicht ausgenommen.

Das notarielle Schenkungsversprechen ist als solches steuerfrei. Erst mit seiner Erfüllung entsteht gemäß § 14 Abs. 2 die Steuerpflicht, und zwar ist die Schenkungssteuer, wenn das Versprechen nur teilweise erfüllt wird, natürlich auch nur für diesen Teil zu entrichten, da eine Bereicherung auch nur insoweit eingetreten ist. Der klagbare Anspruch aus dem Schenkungsversprechen, durch den der Bedachte bereits ein geldwertes Recht erworben hat, ist steuerrechtlich also ohne Bedeutung.

Im Sinne der Schenkungssteuer liegt auch bei jeder freigebigen Zuwendung unter Lebenden bereits eine Schenkung vor, durch die der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden mit dessen Willen bereichert wird (§ 3 Abs. 1) Z. 2 E. St. G.). Die Einigung über die Unentgeltlichkeit ist hier also nicht erforderlich; es genügt, daß der Wille des Zuwendenden auf Freigebigkeit und Bereicherung des Empfängers aus seinem Vermögen gerichtet ist, und daß objektiv eine Bereicherung vorliegt. Im Gegensatz zu den Schenkungsverträgen des B. G. B. handelt es sich hier also nur um die einseitige Schenkungsabsicht seitens des Zuwendenden.

§ 3 Abs. 4 E. St. G. hebt ausdrücklich hervor, daß auch die belohnenden Schenkungen, die Schenkungen unter einer Auflage und die verschleierten, in die Form eines lästigen Vertrages gekleideten Schenkungen der Steuerpflicht unterliegen, obwohl dies auch aus den übrigen Steuerbestimmungen und dem Zweck des Gesetzes schon zu entnehmen ist. Die gemischten Schenkungen habe ich oben schon erwähnt. Hinsichtlich der belohnenden Schenkungen wird es im Einzelfall oft schwierig zu entscheiden sein, ob eine nachträgliche Bewilligung oder Erhöhung eines Entgelts für geleistete Dienste vorliegt, (die einkommensteuerpflichtig wäre,) oder ob es sich um eine Schenkung handelt. Die Entscheidung wird im wesentlichen auf tatsächlichem Gebiete zu suchen sein. Das Reichsgericht hat wiederholt entschieden, daß die nachträgliche Vergütung für bereits geleistete Dienste, selbst wenn es sich um ursprünglich unentgeltliche Dienste gehandelt hat, keine Schenkung zu sein braucht (R. G. E. Bd. 70, S. 15; 72, 188; 75, 325). Rechtlich ist daran festzuhalten, daß auch bei der belohnenden Schenkung entweder die Einigkeit der Beteiligten über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung vorliegen muß, oder doch zum mindesten auf Seiten des Zuwendenden der Wille, den Empfänger auf seine Kosten unentgeltlich zu bereichern. Regelmäßig ist daher eine Schenkung nur dann anzunehmen, wenn die geleisteten Dienste beim Zuwendenden ein Dankgefühl ausgelöst haben, dem er durch eine freie Gabe genügen will. Die Dienste bilden also nur den Beweggrund seiner Zuwendung. Ob diese auch von dem Empfänger als eine freie Gabe angenommen wird, ist steuerrechtlich ohne Bedeutung. Verschleierte Schenkungen liegen vor, wenn die Parteien nur zum Schein ein entgeltliches Rechtsgeschäft abschließen, etwa in der Form einer Forderungsabtretung, eines Tausch- oder Kaufvertrages, um der Schenkung nach außen hin das Ansehen eines rechtswirksamen, entgeltlichen Vertrages zu geben. Hier liegt gemäß § 117 B. G. B. überhaupt kein gültiges entgeltliches Rechtsgeschäft vor, sondern lediglich eine reine Schenkung.

Bei der Feststellung, ob objektiv eine Bereicherung vorliegt, dürfen Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, in steuerlicher Hinsicht nicht berücksichtigt werden und stehen daher der Annahme einer Bereicherung nicht entgegen (§ 3 Abs. 3, E. St. G.). Das subjektive Erfordernis der Einigung über die Unentgeltlichkeit oder des einseitigen Willens des Zuwendenden, den Empfänger unentgeltlich zu bereichern, muß aber natürlich hinzukommen, doch wird es trotz Annahme einer Bereicherung beim Vorliegen nicht geldwerter Gegenleistung regelmäßig nicht vorhanden sein, so daß trotz der Bereicherung eine Schenkung auch steuerrechtlich nicht vorliegt. Gegenleistungen, die in Geld nicht veranschlagt werden können, sind beispielsweise vorhanden, wenn sich der Empfänger der Zuwendung verpflichtet, die Tochter des Zuwendenden zu heiraten, seinen Namen anzunehmen, ihm Gesellschaft zu leisten, den Glauben zu wechseln, sich an Kindesstatt annehmen zu lassen usw. Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsgerichts liegt im bürgerlichrechtlichen Sinne beispielsweise keine Schenkung vor, wenn einer Person für den Fall der Eheschließung von einem dritten oder den Eltern eine Mitgift versprochen wird (R. G. E. Bd. 62, S. 273;

J. W. 1912 S. 480, Nr. 23). In diesen Fällen vereinbaren die Parteien, daß die Eheschließung als Gegenleistung für die Hingabe der Mitgift zu bewirken ist, so daß die Eheschließung also als die dem Mitgiftversprechen entsprechende Gegenleistung zum Gegenstand des Vertrages wird. Obgleich hier nun die Eheschließung eine nicht geldwerte Leistung im Sinne des Abs. 3 darstellt, ist auch in steuerrechtlicher Hinsicht das Vorliegen einer Schenkung zu verneinen, weil der Zuwendende seine Leistung von der Gegenleistung, nämlich der Eheschließung, abhängig gemacht hat, der Bedachte die Mitgift mithin als Entgelt für die Eingehung der Ehe empfangen sollte. Hier fehlt nicht nur die Einigung über die Unentgeltlichkeit, sondern der Zuwendende selbst ist auch gar nicht gewillt, dem Empfänger freigebig etwas zuzuwenden.

Außer der „freigebigen Zuwendung" werden in Ziffer 3—9 des § 3 noch weitere Erwerbsfälle aufgezählt, die keine Schenkung nach den Vorschriften des B. G. B. darstellen, einer solchen aber im steuerrechtlichen Sinne gleichzuachten sind. Hierunter fallen:

1. Der Erwerb, der infolge Vollziehung einer Auflage erlangt wird, die einer Schenkung beigefügt ist.

   Der Schenker kann die Vollziehung der Auflage gemäß § 525 B. G. B. verlangen, wenn er seinerseits geleistet hat. Nach seinem Tode steht dieser Anspruch der Behörde zu, falls die Vollziehung der Auflage im öffentlichen Interesse liegt. Als Steuerpflichtiger kann hier je nach dem Charakter der Auflage sowohl der Beschenkte in Frage kommen, als auch als weiterer Steuerpflichtige derjenige, dem infolge der Vollziehung der Auflage eine Zuwendung zufällt.

2. Der Erwerb, der infolge Bewirkung einer Leistung erlangt wird, von welcher der Schenker die Schenkung abhängig gemacht hat.

3. Der Erwerb, den jemand dadurch erlangt, daß bei Genehmigung einer Schenkung Leistungen an andere Personen angeordnet oder zur Erlangung der Genehmigung freiwillig übernommen werden.

4. Dasjenige, was als Abfindung für einen Erbverzicht gewährt wird.

   Verwandte und der Ehegatte des Erblassers können durch gerichtlichen oder notariellen Vertrag mit diesem auf ihr gesetzliches Erbrecht oder auf das Pflichtteilsrecht, durch Testament als Erben eingesetzte oder mit einem Vermächtnis bedachte Personen sowie solche, die durch Erbvertrag bedacht sind, auf die Zuwendung verzichten. (§§ 2346, 2348, 2350 B. G. B.), Mit der Erfüllung des Erbverzichtsvertrages tritt die Steuerpflicht ein, nicht etwa erst mit dem Tode desjenigen, um dessen Nachlaß es sich handelt.

5. Dasjenige, was ein Vorerbe, der das Erbschaftsvermögen erst bei Eintritt des Nach-Erbfalles an den Nacherben herauszugeben hat, mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vorher herausgibt.

   Hier liegt also trotz der Anwartschaft des Nacherben im steuerrechtlichen Sinne eine Schenkung vor, da die auf dem

Erbanfall ruhende Steuer anderenfalls leicht von den Beteiligten umgangen werden könnte.

6. Der Übergang eines Vermögens auf eine Stiftung, zu dessen Hergabe sich infolge eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden der Stifter verpflichtet hatte.

   Nachdem die Stiftung durch die Genehmigung der zuständigen Behörde zu juristischen Personen, und damit zugleich die Verpflichtung des Stifters zur Hergabe des zugesicherten Vermögens rechtsverbindlich geworden ist, liegt ein dem Schenkungsversprechen verwandtes Rechtsverhältnis vor, dessen Erfüllung einer Schenkung steuerlich durchaus gleichwertig ist.

7. Die freigebigen Zuwendungen bei Auflösung eines Fidei-Kommisses oder anderweitiger Aufhebung der Bindung von Vermögen sowie alles das, was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird.

Im Zusammenhang mag hier erwähnt werden, daß auch Zweckzuwendungen der Erbschaftssteuer unterliegen. § 1, Abs. 1, Ziff. 3, Erbsch. St. G. Als eine solche Zweckzuwendung gilt einmal die einer freigebigen Zuwendung (Schenkung) beigefügte Auflage zu Gunsten eines Zweckes oder eine Leistung zu Gunsten eines Zweckes, von der die freigebige Zuwendung oder ein gegenseitiger Vertrag abhängig gemacht ist, sowie ferner eine in einem entgeltlichen Vertrage vereinbarte Leistung zu Gunsten eines Zweckes, sofern das Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterliegt. (§ 4 Erbsch. St. G.).

## § 24.

## Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht, Steuersatz, Steuerberechnung und Haftung.

Die persönliche Steuerpflicht tritt unbeschränkt für den gesamten Umfang einer Schenkung ein, so daß der ganze inländische wie ausländische Erwerb zur Besteuerung herangezogen wird, wenn einer der Beteiligten zur Zeit der Vollziehung der Schenkung ein Inländer ist (§ 8 Abs. 1 I E. St. G.). Als solche gelten zunächst alle Reichsangehörigen, soweit sie nicht seit länger als zwei Jahren im Auslande leben, ohne im Inlande einen Wohnsitz zu haben. Von dieser Ausnahme sind jedoch Reichs- oder Staatsbeamte und Militärpersonen ausgenommen, die im Auslande ihren dienstlichen Wohnsitz haben. Als Inländer gelten ferner auch diejenigen Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen ihren dauernden Aufenthalt haben. Nichtphysische steuerrechtfähige Beteiligte sind Inländer, wenn sie den Sitz oder den Ort der Leitung im Inlande haben. Sind im Ausland befindliche Grundstücke, sonstige Sachen, Forderungen gegen ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, Gegenstand der Schenkung, so ist auf Antrag die von dem ausländischen Staate aus Anlaß der Schenkung erhobene Steuer bei Berechnung der Reichsschenkungssteuer von dem Wert der gesamten Zuwendung abzusetzen (§ 8 Abs. 2 E. St. G.).

Beschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn es sich um Zuwendungen von inländischem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder

gärtnerischen Vermögen, oder von inländischem Betriebs- oder Grundvermögen handelt, oder wenn die Zuwendung in der Übertragung von einem Nutzungsrechte an solchem Inlandsvermögen oder von solchen Rechten besteht, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist. Die Steuerschuld entsteht hier also auch, wenn alle Beteiligten Ausländer sind.

Die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes bestimmt sich — von einigen Ausnahmen abgesehen — in erster Linie nach dem persönlichen Verhältnis des Beschenkten zum Schenker, das gemäß § 9 in 5 Klassen eingeteilt ist; je entfernter das verwandtschaftliche Verhältnis ist, umso höher ist der Steuersatz. Klasse I umfaßt den Ehegatten, die ehelichen Kinder, die Kinder mit der rechtlichen Stellung ehelicher Kinder, eingekindschaftete Kinder, Wahlkinder, Stiefkinder und die vom Vater anerkannten unehelichen Kinder. Zur Klasse II gehören die Abkömmlinge der in Klasse I genannten Kinder und zur Klasse III die Eltern, Stiefeltern und die voll- und halbbürtigen Geschwister. Klasse IV umfaßt entferntere Verwandte sowie die Schwiegereltern und Schwiegerkinder des Schenkers, und Klasse V schließlich alle übrigen Empfänger. Der Steuersatz ist ferner abhängig von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbes. Er ist für jede Klasse progressiv und prozentual durchgestaffelt, und zwar in Klasse I von 2—14 %, in Klasse II von 4—25 %, in Klasse III von 6—40 % usw. bis zu einem Höchstsatz von 60 % in Klasse V.

Da die Schenkungssteuer eine Bereicherungssteuer ist, wird sie gemäß § 10 von dem Betrage berechnet, um den der Beschenkte durch die Schenkung bereichert worden ist. Für die Ermittlung des Wertes, für die die Bestimmungen der R. A. O. und das Reichsbewertungsgesetz mit einigen in § 22 E. St. G. enthaltenen Ausnahmen grundsätzlich anzuwenden sind, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Zuwendung vollzogen wird. Ist diese unter einer Auflage gemacht worden, so ist sie nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der dem Beschwerten auferlegten Leistungen übersteigt, denn nur insoweit liegt eine Bereicherung vor (§ 23 Abs. 8). Wird aber einer juristischen Person, die einen bestimmten Zweck verfolgt, mit der Bestimmung eine Zuwendung gemacht, daß sie für diesen Zweck zu verwenden ist, so liegt keine Zuwendung unter einer Auflage im Sinne des § 23 Abs. 8 vor, denn man kann eine Bereicherung nicht etwa deshalb verneinen, weil die Summe entsprechend der Bestimmung nach den Satzungen für den bestimmten Zweck verausgabt werden und keine dauernde Kapitalsvermehrung bilden soll. (R. G. E. Bd. 71 S. 140.)

Hat der Empfänger einer Schenkung nach dem vollendeten 15. Lebensjahr im Betriebe des Schenkers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart, so wird ihm auf seinen Antrag von dem Anfall ein der Dienstzeit und der Arbeit angemessener Betrag abgezogen. (§ 24.)

Steuerschuldner ist neben dem Beschenkten auch der Schenker (§ 15 Abs. 1), und zwar haften sie gemäß § 95 Abs. 1 R. A. O. als Gesamtschuldner. Die Verjährung des Steueranspruchs, die sich nach den §§ 120, 448 R. A. O. in fünf Jahren vollendet, beginnt bei der Schenkungssteuer erst mit dem Tode des Schenkers (§ 17 E. St. G.).

## § 25.

### Steuerbefreiung und Steuererstattung.

Eine allgemeine Steuerfreigrenze besteht gemäß § 18, Abs. 1, Z. 3 für Schenkungen, deren Wert RM. 500,— nicht übersteigt. Da das steuerpflichtige Vermögen gemäß § 32 für die Berechnung der Steuer auf volle RM. 10,— nach unten abzurunden ist, so ergibt sich, daß die Steuer zuerst bei einem Erwerb im Werte von RM. 510,— erhoben wird. Alle Schenkungen von geringerem Werte sind steuerfrei.

Besondere Freigrenzen sind für die Personen der Steuerklassen I und II in Höhe von RM. 5000,—, für die der Steuerklassen III und IV in Höhe von RM. 2000,— festgesetzt. In diesen Fällen wird die Steuer daher von den ersten vollen RM. 10,— erhoben, die RM. 5000,— bezw. RM. 2000,— übersteigen.

Weitere zahlreiche Befreiungen persönlicher Art sind in den Ziffern 8—21 des § 18 enthalten. Darunter fallen sämtliche Schenkungen zugunsten des Reichs, der Länder und der Gemeinden, sowie solche Zuwendungen, die ausschließlich Zwecken des Reiches, der Länder oder der Gemeinden dienen oder die an inländische Kirchen oder an inländische Stiftungen, Gesellschaften, Vereine oder Anstalten gerichtet sind, die ausschließlich kirchliche Zwecke verfolgen und juristische Personen sind. Zu erwähnen sind ferner Zuwendungen zu ausschließlich mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken und Zuwendungen an politische Parteien und Vereine, sofern ihre Verwendung zu politischen Zwecken gesichert ist.

Zum großen Teil sind die Befreiungen in § 18 auch aus Gründen der Billigkeit vorgesehen. Sie betreffen die folgenden Fälle:

1. Die schenkweisen Befreiungen von einer Schuld gegenüber Personen der Steuerklassen I und II, wenn sie nur zur Beseitigung einer Überschuldung des Beschenkten führen.
2. Die schenkweisen Befreiungen von einer Schuld, sofern diese durch Gewährung von Mitteln des Schenkers zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Beschenkten begründet worden ist oder der Schenker die Befreiung mit Rücksicht auf die Notlage des Schuldners angeordnet hat und diese auch durch die Zuwendung nicht beseitigt wird. Kann die Steuer jedoch aus der Hälfte einer neben der erlassenen Schuld dem Beschenkten gemachten Zuwendung gedeckt werden, so entfällt die Steuerbefreiung.
3. Zuwendungen an Personen der Steuerklassen I und II, sowie an Eltern, Stiefeltern und Großeltern des Schenkers, wenn sie infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen erwerbsunfähig sind oder dadurch an der Ausübung einer Erwerbstätigkeit gehindert werden, daß sie in ihrem Hausstande Erwerbsunfähige oder in der Ausbildung begriffene Abkömmlinge zu unterhalten haben, soweit die Zuwendung nicht mit dem sonstigen Vermögen der Erwerber zusammen RM. 10 000,— übersteigen.
4. Vermögen, das Eltern, Großeltern oder entfernteren Voreltern ihren Abkömmlingen geschenkt oder durch Übergabevertrag zugewandt hatten und das an diese Personen zurückfällt.

5. Der (unentgeltliche) Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch.
6. Zuwendungen unter Lebenden, die zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Empfängers dienen.
7. Ruhegehalte und ähnliche Zuwendungen, die ohne rechtliche Verpflichtung früheren oder jetzigen Angestellten gewährt werden, sowie Zuwendungen, die ein Unternehmer an die Pensions- oder Unterstützungskasse des eigenen Betriebes leistet.
8. Die üblichen Gelegenheitsgeschenke.

In den Ziffern 4—6 des § 18 sind schließlich noch Steuerbefreiungsgründe sachlicher Art gegeben, wonach gewisse Gegenstände von der Schenkungssteuer nicht betroffen werden. Diese sachliche Steuerbefreiung ist jedoch insofern wieder durch persönliche Steuerbefreiungsgründe bedingt, als sie nicht bei den Beschenkten aller Steuerklassen zur Anwendung gelangt. Befreit ist zunächst der Hausrat, einschließlich Wäsche und Kleidungsstücken, und zwar bei den Personen der Steuerklassen I und II unbeschränkt, bei den Personen der Steuerklassen III und IV bis zu einem Werte des zugewendeten Hausrats in Höhe von RM. 5000,—. Andere bewegliche Sachen einschließlich solcher aus edlem Metall, Schmucksachen, sowie derjenigen Luxusgegenstände, die nicht zur Ausstattung der Wohnung des Steuerpflichtigen gehören und deren Wert im einzelnen RM. 1000,— nicht übersteigt, bleiben steuerfrei, wenn ihr Wert insgesamt bei Personen der Steuerklassen I und II RM. 5000,— und bei Personen der Steuerklassen III und IV RM. 2000,— nicht übersteigt. Wertvoller alter Familienbesitz von geschichtlichem, kunstgeschichtlichem oder wissenschaftlichem Wert unterliegt ebenfalls der Steuer nicht, wenn er Personen der Steuerklassen I—III zugewandt und nach näherer behördlicher Anweisung den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht wird. Werden diese Gegenstände innerhalb 10 Jahren nach Vollziehung der Zuwendung vom Beschenkten veräußert, so tritt die Steuerbefreiung jedoch nachträglich außer Kraft. Schließlich bleiben auch sonstige Kunstgegenstände und Sammlungen, die Personen der Steuerklassen I bis III zugewandt werden, von der Schenkungssteuer frei, sofern sie von lebenden oder seit nicht mehr als 15 Jahren verstorbenen deutschen Künstlern geschaffen sind, oder wenn der Anschaffungspreis für den einzelnen Gegenstand nicht mehr als RM. 10 000,— und für mehrere gleichartige oder zusammengehörige Gegenstände nicht mehr als RM. 100 000,— beträgt. (Sind die Gegenstände während der Inflationszeit — 1. Januar 1919 bis 31. Dezember 1923 — angeschafft, so tritt anstelle des Anschaffungspreises der gemeine Wert.) Diese Steuerbefreiung tritt jedoch wieder außer Kraft, wenn solche Kunstgegenstände innerhalb 10 Jahren nach der Schenkung veräußert werden, und hierbei für den einzelnen Gegenstand mehr als RM. 2000,— und für mehrere gleichartige oder zusammengehörige Gegenstände mehr als RM. 10 000,— erlöst werden.

In zwei Fällen ist dem Beschenkten die Steuer gemäß § 42 zu erstatten, und zwar erstens soweit er das Geschenk auf Grund eines Rückforderungsrechtes hat zurückgeben müssen, und zweitens, falls er gemäß § 528 Abs. 1 B. G. B. die Herausgabe an den Schenker dadurch abwendet, daß er den für ihn erforderlichen Unterhaltsbetrag

bezahlt. (Der Schenker hat nach § 528 B. G. B. einen Anspruch auf Rückgabe des Geschenkes entsprechend den Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung, wenn er nach Vollziehung der Schenkung außerstande ist, seinen standesgemäßen Unterhalt zu bestreiten und seine Unterhaltspflichten zu erfüllen. Nach § 528 Abs. 1 kann der Beschenkte die Herausgabe dadurch abwenden, daß er an den Schenker den erforderlichen Unterhaltsbetrag bezahlt.)

Rückforderungsrechte können in folgenden Fällen in Frage kommen:

1. Bei nichtigen oder mit Erfolg angefochtenen Schenkungen.
2. In dem oben erwähnten Falle der Verarmung des Schenkers gemäß § 518 B. G. B.
3. Ein Vertragserbe kann, wenn der Erblasser eine Schenkung in der Absicht gemacht hat, ihn zu beeinträchtigen, nach dem Erbfall von dem Beschenkten ebenfalls die Herausgabe des Geschenkes nach den Vorschriften über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung verlangen (§ 2287 B. G. B.).
4. Das gleiche Rückforderungsrecht steht einem Vermächtnisnehmer bei einem vertragsmäßig angeordnetem Vermächtnisse zu, wenn der Erblasser den vermachten Gegenstand in der Absicht, den Bedachten zu beeinträchtigen, schenkweise veräußert oder belastet hat, soweit der Vermächtnisnehmer nicht von dem Erben Ersatz verlangen kann (§ 2288 B. G. B.).
5. Schließlich kann noch ein Pflichtteilsberechtigter denselben Herausgabeanspruch gegen den Beschenkten geltend machen, soweit sein Pflichtteil durch die Schenkung beeinträchtigt worden ist.

### § 26.

## II. Die Behandlung der Schenkung in anderen Reichssteuergesetzen.

Mit Rücksicht auf die zu entrichtende Erbschafts- oder Schenkungssteuer sind einmalige Vermögensanfälle in Form von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen von der Einkommensteuer befreit (§ 6 Abs. 3 Eink. St. G.). Diese Steuerbefreiung greift auch Platz, wenn eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer infolge der Befreiungsvorschriften des Erbsch. St. G. nicht zur Erhebung zu kommen hat, denn zur Voraussetzung ihrer Anwendbarkeit genügt es, daß der Anfall begrifflich unter die §§ 2 bis 4 des Erbsch. St. G. gehört. Da sie sich auf alle in den §§ 2 bis 4 E. St. G. bezeichneten Anfälle erstreckt, so bleiben auch alle diejenigen von der Vermögenssteuer frei, die nur in steuerrechtlicher Hinsicht als Erwerb durch Schenkung gelten.

Ausstattungen und Aussteuer, die man wegen ihrer Unentgeltlichkeit wohl als Unterarten der Schenkungen bezeichnen kann, obgleich sie sowohl nach den bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen als auch steuerrechtlich nicht als Schenkungen anzusehen sind (§§ 1620 und 1624 B. G. B., § 3 Abs. 5 Erbsch. St. G.), sind ebenfalls von der Einkommensteuer befreit (§ 6 Abs. 3 Eink. St. G.). Da es sich aber um eine Ausnahmevorschrift handelt, dürfen die Begriffe „Ausstat-

tung“ und „Aussteuer“ nicht ausdehnend ausgelegt werden, sondern es fallen lediglich diejenigen unentgeltlichen Zuwendungen darunter, die nach den Vorschriften des B. G. B. sich als Ausstattung oder Aussteuer charakterisieren. Zuwendungen gleicher Art von anderen als von den Eltern scheiden daher aus.

Die Umsatzsteuer kommt für Schenkungen nicht in Frage, da diese nur entgeltliche Leistungen und Lieferungen besteuert. Werden Grundstücke verschenkt, so ist die Übertragung der Grundstücke von der Grunderwerbssteuer befreit, sofern nicht die Form der Schenkung lediglich gewählt worden ist, um die Grunderwerbssteuer zu sparen. (§§ 7 und 8, Abs. 1 Grunderw. St. G.)

## § 27.

## IV. Titel: Die Steuerpflicht bei Miete und Pacht.

Die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten gehören gemäß § 6, Z. 6 Eink. St. G. zum steuerpflichtigen Einkommen und unterliegen demgemäß der Einkommen- und Körperschaftssteuer. In § 38 Eink. St. G. werden zahlreiche Einkünfte aufgezählt, die insbesondere hierher zu rechnen sind, nämlich Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung oder sonstiger zeitlich begrenzter Überlassung von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen und Schiffen, von landwirtschaftlichem Inventar und beweglichem Betriebsvermögen, von literarischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten und anderen Rechten. Nicht hierher gehören die Einnahmen aus Jagdpachtverträgen, die aber in Preußen einer Stempelabgabe unterliegen, wenn die Verträge schriftlich abgeschlossen worden sind. (Das Nähere siehe Seite 71 meiner Abhandlung.) In Abs. 2 des § 38 wird klargestellt, daß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus der Veräußerung von Miets- und Pachtzinsforderungen gelten, und zwar auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreise von Grundstücken enthalten sind, und die Miet- und Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war. Steuerpflichtig ist ferner nicht nur der Grundeigentümer, sondern jeder, der ein unmittelbares Recht auf den Besitz eines Grundstücks, eines Gebäudes und Gebäudeteiles hat und hieraus durch Vermietung oder Verpachtung Einkünfte erzielt. Für Untermiete und Unterpacht gilt daher dasselbe wie für Miete und Pacht.

Die Höhe des anzugebenden steuerpflichtigen Einkommens ist nach dem Pacht- oder Mietzins zu ermitteln, der dem Steuerpflichtigen in dem fraglichen Steuerabschnitt zugeflossen ist oder ihm für diese Zeit noch geschuldet wird, sofern nicht der Eingang der Forderung zweifelhaft geworden ist (§§ 11, 39 E. St. G.). Sind bereits Vorschüsse auf den Pacht- oder Mietzins gezahlt worden, die auf die Raten späterer Jahre zu verrechnen sind, so bilden sie erst für diese Jahre steuerpflichtiges Einkommen. (Strutz, Komm. z. Eink. St. Ges. von 1920, Anm. 2 zu § 3.)

Wenn dem Mieter oder Pächter zum Vorteil des Vermieters oder Verpächters neben den Zinszahlungen noch Natural- oder sonstige Nebenleistungen obliegen, so sind diese dem Miet- oder Pachtzins hinzuzurechnen. Zu solchen Nebenleistungen gehören u. a. auch die öffentlichen Leistungen, die auf einem Grundstück zu Lasten des jeweiligen Eigentümers ruhen, wenn diese auf Grund des Pachtvertrages von dem Pächter zu tragen sind (O. V. G. E. Bd. 11, S. 77 ff.). Der Steuerpflichtige kann demgegenüber aber auch die ihm obliegenden „abzugsfähigen Lasten" von dem Miet- oder Pachtzins absetzen. Die Abzugsfähigkeit bestimmt sich nach § 16 des Eink. St. G. Danach kann der Vermieter als Werbungskosten z. B. die einmaligen Aufwendungen, die er im Interesse des Mieters für die besondere Einrichtung der vermieteten Räume oder für ihre Instandhaltung aufgewandt hat, von dem Mietzins abrechnen.

Von der Umsatzsteuerpflicht ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch die ausdrückliche Bestimmung des § 2 Nr. 4 U. St. G. befreit worden, da Vermietungen und Verpachtungen an sich entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Nr. 1 U. St. G. darstellen, wenn der Vermieter oder Verpächter in Ausübung selbständiger gewerblicher Tätigkeit handelt. Diese Steuerbefreiung erstreckt sich auch mit auf die Grundstücksbestandteile, jedoch nicht auf das Zubehör. Wenn daher eine Terraingesellschaft ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück mit Inventar verpachtet, so unterliegt die Mitverpachtung des Inventars der Umsatzsteuer. Die Verpachtung und Vermietung eingerichteter Räume und beweglicher Gegenstände werden von der Steuerbefreiung nicht betroffen. Hierher gehört das gewerbsmäßige Vermieten der sog. möblierten Wohnungen. Dieses war noch bis zum 1. Oktober 1925 nach § 25 Nr. 2 U. St. G. sogar erhöht steuerpflichtig (sog. Hotelsteuer). Die Vermietung von Reittieren und von Reklameflächen unterlag bis zu diesem Zeitpunkt ebenfalls der erhöhten Umsatzsteuer, die durch Gesetz vom 10. August 1925 teilweise aufgehoben und später ganz beseitigt wurde.

In Preußen unterliegt eine jede Vermietung und Verpachtung noch einer Stempelsteuer, wenn die Verträge schriftlich abgeschlossen werden, wobei Briefwechsel und Austausch von Mitteilungen den förmlichen schriftlichen Verträgen gleichgestellt sind. Die Höhe des zu entrichtenden Stempels richtet sich nach der Höhe der Miet- oder Pachteinnahmen und nach der Dauer der Verträge. Sind diese für unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, so sind die Miet- oder Pachtzinsen für ein Jahr maßgebend. Der Stempelsatz ist im übrigen je nach der Art der Vermietung oder Verpachtung verschieden. Er beträgt für Jagdpachtverträge 2 %, für Verpachtung im Inland gelegener unbeweglicher Sachen zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken $^{1}/_{10}$ % und schließlich für alle übrigen Pacht- oder Mietverträge (insbesondere für Wohnungsmiete) $^{3}/_{10}$ %. (Ball, Einf. in das Steuerr. S. 329, Preuß. Stempelst. Ges. vom 27. Oktober 1924, Tarifstelle 10.)

Die Jagdpachtverträge waren in Preußen früher stets steuerpflichtig, auch wenn sie nur mündlich vereinbart waren. Die Verpächter waren verpflichtet, im Januar jeden Kalenderjahres die während

dessen Dauer in Geltung gewesenen Verträge einzeln in ein Jagdverzeichnis einzutragen und zu jedem den erforderlichen Geschäftsstempel in Stempelmarken zu entrichten. Jetzt kommt also nur noch eine Urkundenbesteuerung in Frage, während die mündlichen Verträge steuerfrei bleiben. (Vgl. Dörner im preuß. Verw. Bl., 46. Jahrgang, 1924/25, S. 445/46.)

Die Verpachtung und Vermietung von Grundstücken oder Gebäuden bleiben von der Stempelsteuer frei, wenn der Jahreszins 1000 Mark nicht übersteigt. Das gleiche gilt für alle Mietverträge der Gastwirte und Zimmervermieter, durch die Fremde zur Beherbergung aufgenommen werden. Ganz allgemein befreit sind von der Stempelsteuer ferner das Reich, der preußische Staat, zahlreiche öffentliche Verbände und einige wohltätige Gesellschaften, sowie außerdem alle Verträge, deren Wert 150 Mark nicht übersteigt. (Preuß. Stempelst. Ges. §§ 4 und 5.)

Die preußische Hauszinssteuer, die ihre reichsgesetzliche Grundlage in dem „Geldentwertungsausgleich der Länder" überschriebenen Artikel III der dritten Steuernotverordnung vom 14. Februar 1924 (R. G. Bl. S. 74 ff.) hat, wird von dem bebauten Grundbesitz in Form eines Zuschlages zur Grundvermögenssteuer erhoben. Der Schuldner der Steuer ist der Grundstückseigentümer. Eine gesetzliche Handhabung, bei Pachtverträgen oder bei Mietverträgen, bei denen der Mietzins im Wege freier Vereinbarung festgelegt wird, die Hauszinssteuer auf den Pächter oder Vermieter abzuwälzen, besteht nicht. (Vgl. J. W. 1925, S. 1150, Nr. 2.)

Schließlich ist unter diesem Abschnitt meiner Abhandlung noch der im Wirtschaftsleben nicht seltene Fall zu erwähnen, daß eine Erwerbsgesellschaft, um sich mit einer anderen zu einem einheitlichen Unternehmen zu verschmelzen, die gesamte Geschäftseinrichtung der letzteren verpachtet. Hierbei ergibt sich die Frage, ob diese Geschäftspacht als Steuerumgehung im Sinne des § 5 R. A. O. angesehen werden muß, da die Verschmelzung zweier Erwerbsgesellschaften ein wirtschaftlicher Vorgang ist, dessen regelmäßige rechtliche Gestaltungsform die Gründung einer neuen Gesellschaft oder die Aufnahme der einen in die andere Gesellschaft zu sein pflegt, wodurch stets die Gesellschaftssteuer und in vielen Fällen auch die Grunderwerbssteuer fällig wird. Diese Frage ist in jedem einzelnen Fall besonders zu prüfen, weil man den § 5 R. A. O. keineswegs dahin auffassen kann, daß die Beteiligten zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zweckes unter allen Umständen diejenigen Wege gehen müßten, die dem Staate die meisten Steuern bringen. Die Verpachtung an Stelle der Einbringung kann so lange nicht als ungewöhnliche Erscheinungsform des Verkehrsleben im Sinne des § 5 R. A. O. bezeichnet werden, als die Beteiligten aus bestimmten wirtschaftlichen Gründen, zu denen auch die Rücksicht auf eine mögliche Änderung in der Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftssteuer gehören kann, den Betrieb der Gesellschaft nur vorübergehend und nicht dauernd nutzbar machen wollen, um dabei vor allem die aus einer Rückübertragung des dem Gegenstande nach eingebrachten Unternehmens erwachsenden Steuern und Kosten zu vermeiden. (R. F. H. E. Bd. 12 S. 133.) In seinem

Urteil vom 10. Oktober 1924 hat sich der Reichsfinanzhof mit Recht auf den Standpunkt gestellt, daß in der Vermeidung einer Fusion und ihrer Ersetzung durch andere vertragliche Abmachungen nicht ohne weiteres ein „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“ erblickt werden kann. Er weist in den Urteilsgründen sehr richtig darauf hin, daß eine Fusion beispielsweise wirtschaftlich verkehrt wäre, wenn es der einen Gesellschaft lediglich darauf ankommt, die von ihr beherrschte andere Gesellschaft nur vorübergehend fest in die Hand zu bekommen. (R. F. H. E. Bd. 14, S. 303). Soweit sich daher die Frage der Anwendbarkeit des § 5 R. A. O. für den Fall der Geschäftspacht überhaupt allgemein beantworten läßt, kann man wohl den Grundsatz aufstellen, daß eine Geschäftspacht dann als Steuerumgehung angesehen werden muß, wenn sie mit Rücksicht auf die rechtliche Verschmelzungen zweier Erwerbsgesellschaften entstehende hohe Kapitalsverkehrssteuer an Stelle der Verschmelzung gewählt wird, und die wirtschaftliche Einheit der Unternehmungen nicht nur vorübergehend gewollt ist.

## § 28.

### V. Titel: Die Steuerpflicht beim Darlehen.

Die auf ein Darlehen zu zahlenden Zinsen sind von dem Darlehnsgläubiger als „Einkommen aus Kapitalvermögen“ zu versteuern (§§ 6 Z. 5, 37 Eink. St. G. bezw. § 10 Körp.-St. G.). Zahlungen, die sich als Rückgewähr eines Teiles des Kapitals darstellen, gehören nicht hierher, denn unter Zinsen sind lediglich die Vergütungen für den Gebrauch des dem Schuldner geliehenen Kapitals zu verstehen. Rückzahlungen stellen überhaupt keine Einkünfte dar, sondern durch sie werden nur bereits zum Vermögen gehörige Forderungen in bares Geld umgewandelt. Sie bedeuten also nur eine Veränderung der Vermögensanlage. Wird ein Darlehen daher verzinst und zugleich amortisiert, so sind hinsichtlich der Einkommensteuer bei den Zahlungen des Schuldners die Zins- und Tilgungsbeträge zu trennen und nur die ersteren in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Sind die Zinsen einer Darlehnsforderung fällig geworden, aber aus irgendeinem Grunde noch nicht beim Gläubiger eingegangen, so gelten sie hinsichtlich der Einkommensteuer gemäß § 11 Abs. 1 Eink. St. G. doch schon als vereinnahmt, sofern ihr Eingang nicht als zweifelhaft anzusehen ist. In letzterem Falle bilden sie Einkommen des Jahres, in dem sie eingehen. Sind Zinsrückstände bereits wieder verzinslich geworden, so bilden sie von der Verzinsung ab eine Kapitalforderung im Sinne des Eink. St. G. Ihre spätere Zahlung ist dann also eine „Rückzahlung“, die nicht zum Einkommen aus Kapital gehört und mithin steuerfrei bleibt.

Der Darlehnsschuldner kann in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger die von ihm zu entrichtenden Zinsen von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen, doch wird diese Abzugsfähigkeit für solche Schuldzinsen versagt, die mit Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen, die nicht zum steuerbaren Einkommen ge-

hören (§ 15 Abs. 1 Z. 3 Eink. St. G.). Wie sich aus der Fassung des Gesetzestextes ergibt — „Schuldzinsen, soweit sie nicht" —, ist gegebenenfalls die Steuerbehörde für die Nichtabzugsfähigkeit beweispflichtig, (wodurch jedoch nicht die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen gemäß §§ 172, 173 R. A. O. berührt wird). Hervorzuheben ist, daß es auf den wirtschaftlichen und nicht auf den rechtlichen Zusammenhang ankommt, der zwischen den Schuldzinsen und den Einnahmen des Steuerpflichtigen besteht. Aus der Eintragung einer Hypothek auf ein Grundstück ist deshalb noch nicht ohne weiteres zu folgern, daß die Hypothekenzinsen mit den Einkünften aus dem Grundstück im wirtschaftlichen Zusammenhange stehen. Dieses ist beispielsweise nicht der Fall, wenn die Hypothek zur Sicherung eines nicht speziell für die Zwecke des Grundstücks beanspruchten Bankkredits aufgenommen ist. (O. V. G. E. Bd. 15, S. 21). Demgegenüber steht eine Hypothek, die zum Zwecke der Zahlung der Erbschaftssteuer und der Tilgung einer beim Erwerb des Grundstücks übernommenen Hypothek aufgenommen ist, mit dem Grundstück insoweit in einem wirtschaftlichen Zusammenhang. (O. V. G. E. Bd. 14, S. 219). Gerade dieser Fall wird häufig praktisch werden, da das Erbschaftssteuergesetz dem Steuerpflichtigen bei Übernahme von Grundvermögen dadurch entgegenkommt, daß es die Steuer, wenn deren sofortige Einziehung für ihn mit Härten verbunden sein würde, auf seinen Antrag stundet, eine Abzahlung in Raten gestattet, und hierfür aber regelmäßig als Sicherheit die Eintragung einer Sicherungshypothek auf das Grundstück verlangt. Dem Steuerpflichtigen kann ferner auf Antrag auch die Tilgung der Steuerschuld während eines Zeitraumes von höchstens 20 Jahren durch jährliche Zahlung von gleichen Geldbeträgen (Tilgungsrente) gewährt werden, deren Eingang durch Eintragung einer Grundschuld gesichert wird. In diesem letzteren Fall sind natürlich auch nur die in den Tilgungsbeträgen enthaltenen Zinsen abzugsfähig. (Erbsch. St. G. §§ 37—41).

Als Schuldzinsen im Sinne des Eink. St. G. sind alle fortlaufenden Leistungen anzusehen, die ein Schuldner an seinen Gläubiger für die Gewährung des Darlehens zu zahlen hat, ohne daß es auf die Benennung dieser Leistungen im einzelnen ankommt. Sie dürfen nur nicht gleichzeitig, wie schon oben bemerkt, zur Amortisierung des geliehenen Kapitals dienen. Es gehören daher auch die als Provision oder Geldbeschaffungskosten bezeichneten für die Benutzung der Darlehnsgelder zu entrichtenden Beträge hierher (O. V. G. E. Bd. 15, S. 185 ff.).

Von der Umsatzsteuer ist das Darlehen ausdrücklich durch § 2, Nr. 2 U. St. G. befreit worden, da es anderenfalls nach den allgemeinen Grundsätzen des U. St. G. im Falle der selbständigen gewerblichen und entgeltlichen Kreditgewährung steuerpflichtig sein würde. Durch diese Ausnahmebestimmung soll das Bank- und Kreditgewerbe vor der Doppelbesteuerung gesichert werden, weil die entgeltlichen Kreditgewährungen bereits durch die Stempelsteuern und die Einkommensteuer betroffen werden.

Für das unentgeltlich gewährte Darlehen kommt eine Besteuerung überhaupt nicht in Frage.

## VI. Titel: Die Steuerpflicht beim Dienstvertrag.

### I. Dienstvertrag und Einkommensteuer.

### § 29.

**Grundsätzliche Besteuerung aller Zuwendungen, die dem Dienstverpflichteten vom Dienstherrn mit Rücksicht auf die Dienstleistungen gemacht werden.**

Als wichtigste Steuer kommt für den Dienstvertrag die Einkommensteuer in Betracht, denn die dem Dienstverpflichteten zustehende Vergütung gehört stets zu den „Einkünften aus selbständiger Berufstätigkeit oder nicht selbständiger Arbeit" (§ 6 Nr. 3 und 4 Eink. St. G.) und ist daher — von einzelnen Ausnahmen abgesehen — in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Zu bemerken ist, daß es nicht darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige die Vergütung bereits erhalten hat oder nicht. Es genügt, daß sie ihm auf Grund des Vertrages für die von ihm geleisteten Dienste in dem fraglichen Steuerabschnitt zusteht. Nur wenn der Eingang des Entgeltes zweifelhaft geworden ist, braucht der Steuerpflichtige die Vergütung erst in dem Steuerabschnitt angeben, in dem sie einbringlich wird (§ 11 Abs. 1 Eink. St. G.). Bei Vorauszahlungen von Löhnen und Gehältern oder bei Gewährung von Vorschüssen gelten die Vergütungen erst als in dem Steuerabschnitt bezogen, in den der Verdienstzeitraum fällt, denn wirtschaftlich kann ein Betrag, der einem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Einkommen für einen späteren Zeitraum verabfolgt wird, und den der Steuerpflichtige auch zurückzuzahlen hat, wenn er in dem Verdienstzeitraum aus irgendeinem Grunde, z. B. infolge sofortiger Kündigung nicht mehr bezugsberechtigt ist, als Einkommen des Steuerabschnitts der Verabfolgung nicht angesehen werden. Die Vorschriften über den Steuerabzug beim Arbeitslohn, die später gesondert erörtert werden sollen, bleiben hiervon jedoch unberührt.

Nach dem früheren Einkommensteuergesetz fiel der Erwerb aus der Ausübung der sog. freien Berufe unter „Einkommen aus Arbeit". Im geltenden Gesetz hat man die Tätigkeit der freien Berufe in § 35 zu einer besonderen Gruppe zusammengefaßt unter der Bezeichnung „sonstige selbständige Berufstätigkeit" und, um entstandene Zweifelsfragen zu lösen, zugleich dabei zum Ausdruck gebracht, daß auch eine vorübergehende Tätigkeit als Berufstätigkeit anzusehen ist. In § 35 Abs. 1 Z. 1 werden als Einkünfte aus freien Berufen beispielsweise der Erwerb aus wissenschaftlicher, künstlerischer, schriftstellerischer, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit, sowie der Erwerb aus der Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten und Ingenieure angeführt. Unter Ziffer 2 werden ferner „andere Einkünfte aus selbständiger Arbeitstätigkeit", ganz gleich, ob es sich um solche dauernder oder vorübergehender Tätigkeit handelt, erwähnt, für die regelmäßig als das zugrunde liegende Rechtsverhältnis ein Dienst- oder Werkvertrag in Frage kommt. Als Einnahmen, die insbesondere hierunter fallen, werden folgende aufgezählt: „. . . . Vergütungen für Vermögensverwaltungen und für Vollstreckung von Testamenten sowie Vergütungen (Tantiemen) oder unter sonstiger

Benennung gewährte Bezüge, geldwerte Vorteile und Entschädigungen, die den Mitgliedern des Aufsichtsrats von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften m. b. H., Genossenschaften und von sonstigen Personenvereinigungen gewährt werden, bei denen der Steuerpflichtige nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist". Obgleich die Tantiemen auch noch in § 36 („Nichtselbständige Arbeit") aufgeführt werden, hat sie der Gesetzgeber hier noch besonders hervorgehoben, weil es sich dort lediglich um Tantiemen für fest angestellte Personen handelt, während hier diejenigen der Aufsichtsräte und sonstigen Personen in Frage kommen, die nicht als in dem betr. Betrieb angestellt oder beschäftigt bzeichnet werden können. Diesen Tantiemen wird deshalb nicht immer ein Dienstvertrag zugrunde liegen, der Steuerpflichtige wird vielmehr häufig aus irgendeinem anderen Rechtsgrunde — z. B. auf Grund des Gesellschaftsvertrages — zu seiner Tätigkeit verpflichtet sein, doch wird es sich regelmäßig um ein dienstvertragähnliches Rechtsverhältnis handeln. Die Aufsichtsratstantiemen der Kapitalgesellschaften unterliegen einer doppelten Besteuerung, da sie ebenfalls durch die Körperschaftssteuer erfaßt werden. Vor Erlaß des geltenden Körp. St. G. unterlagen sie neben der Eink. St. der zur Kapitalverkehrssteuer gehörigen Aufsichtsratssteuer. (Kap. Verk. St. G. §§ 63 ff.). Diese Steuer ruhte auf allen Leistungen, die die Gesellschaften oder ihre Rechtsnachfolger (z. B. bei Fusionen) als Entgelt für die Überwachung der Geschäftsführung gewähren. Der Steuersatz betrug 20%. Durch § 32, Abs. 2 des Körp. St. G. vom 10. August 1925 wurden die §§ 63—67 Kap. Verk. St. G., die die Bestimmungen über die Aufsichtsratssteuer enthielten, mit Wirkung vom 1. Januar 1925 außer Kraft gesetzt. Praktisch ist aber die Doppelbesteuerung, wie schon oben erwähnt, bestehen geblieben, da die Aufsichtsratssteuer in die Körperschaftssteuer (allerdings unter Wegfall ihrer bisherigen Bezeichnung) mit übernommen wurde. § 10 Abs. 2 Körp. St. G. bestimmt, daß als Einkommen einer Kapitalgesellschaft mindestens die Summe der Vergütungen jeder Art zu verstehen ist, die an Mitglieder des Aufsichtsrats für den Steuerabschnitt gewährt worden ist. Dementsprechend bestimmt § 17, Ziffer 4 Körp. St. G., daß bei Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft diese Vergütungen selbst dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn es sich um Werbungskosten handelt. Der Steuersatz beträgt wie bei der früheren Aufsichtsratssteuer ebenfalls 20 %.

Von den Vergütungen, die in § 35 nicht besonders miterwähnt sind, wären als häufig in Frage kommende noch diejenigen zu nennen, die für einmalige Abgabe von Gutachten bezahlt werden, ferner die Vergütungen für Sachverständige in Rechtsstreitigkeiten und diejenigen für die Tätigkeit von Schiedsrichtern.

Alle Bezüge, welche die in einem ständigen Dienst- oder Arbeitsverhältnis zu einem dritten stehenden Steuerpflichtigen aus diesem privat- oder öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Arbeitsverhältnis erhalten, fallen unter § 36 Abs. 1 Eink. St. G. Hierher gehören in erster Linie die Gehälter der Beamten und Angestellten und die Löhne der Arbeiter. Aber auch alle sonstigen Vergütungen anderer Art, die in dem Dienstverhältnis begründet sind, gehören ebenfalls

hierher. Das Gesetz führt ausdrücklich noch die Tantiemen und Gratifikationen an. Erstere ist diejenige Art der Vergütung, die in einem Bruchteil des Geschäftsgewinnes, einer sonstigen Einnahme oder auch einer Minderausgabe besteht, und deren Höhe entsprechend dem Geschäftsergebnis bemessen ist. Sie unterscheidet sich von dem Gewinnanteil, der seinen Ursprung in der bloßen Mitgliedschaft bei einer Gesellschaft hat und ein Entgelt ist für die Belassung von Kapital in der Gesellschaft oder beim persönlich haftenden Gesellschafter auch wohl für die Übernahme des finanziellen Wagnisses, durch ihren Vergütungscharakter. Sie stellt stets die Bezahlung für eine Arbeitsleistung dar. Die Gratifikationen als „Einkommen aus Arbeit" sind solche Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Beamten, Angestellten oder Arbeiter, auf welche diese keinen Rechtsanspruch haben, die aber dennoch als Entgelt für die Tätigkeit der Empfänger anzusehen sind. Als hinreichendes Merkzeichen dafür, daß eine sich als Arbeitslohn darstellende Gratifikation vorliegt, muß die Feststellung genügen, daß die Dienstleistungen der Empfänger den Beweggrund für die Zuwendungen gebildet haben.

§ 36 spricht auch noch von „unter sonstiger Benennung gewährten Bezügen". Hierher gehören bei den unteren Angestellten und Arbeitern vor allem die Provisionen und Gewinnanteile an dem Erfolg einzelner Geschäfte und die Prämien, die z. B. bei Rohstoffersparnissen für die Arbeitnehmer ausgesetzt sind. Zu diesen geldlichen Bezügen kommen schließlich noch die „geldwerten Vorteile", die der Steuerbehörde ebenfalls als Einkommen anzugeben sind. Unter anderem kommen der Mietswert von Dienstwohnungen, der Ertrag von Dienstländereien und die sog. Deputate an landwirtschaftliche Arbeiter und Angestellte wie Holz, Getreide, Kartoffeln usw. in Betracht.

§ 36 Ziffer 2 zählt auch Wartegelder, Ruhegehälter, Witwen- und Waisenpensionen und andere Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen oder Berufstätigkeit als Arbeitseinkommen auf. Auch hier handelt es sich um Einkünfte, die der Steuerpflichtige lediglich auf Grund eines Dienstverhältnisses einnimmt. Erforderlich ist daher, daß der Geber die Bezüge oder Vorteile mit Rücksicht auf eine frühere Dienstleistung oder Berufstätigkeit des Empfängers oder einer anderen Person gewährt, die zu dem Empfänger in einem solchen (regelmäßig verwandtschaftlichem) Verhältnis steht oder zur Zeit der Aussetzung der Bezüge oder Vorteile stand, daß sie die Aussetzung an den Empfänger als eine Entlohnung oder Belohnung für die von ihr geleisteten Dienste empfinden konnte. Es ist nicht nötig, daß die Dienste oder sonstige Berufstätigkeit gerade für denjenigen, der die Bezüge oder Vorteile gewährt, geleistet worden sind, wenn sie nur für ihn den Beweggrund für die Gewährung bilden. Da § 6 des E. St. G. dasjenige bezeichnet, was als Einkommen anzusehen ist, so ist der Standpunkt des Empfängers entscheidend; für ihn müssen sich die Bezüge oder andere Vorteile als die Ent- oder Belohnung für von ihm (z. B. bei den Ruhegehältern) oder einem anderen (z. B. bei den Witwen- oder Waisenpensionen) geleistete Dienste darstellen.

## § 30.

### Entschädigungen, die nicht als Vergütungen für Dienstleistungen gelten.

Bei vielen Dienstverhältnissen werden dem Dienstverpflichteten Entschädigungen gewährt, die nicht als Gegenleistung für die Dienste anzusehen sind und auch nicht den Charakter von Einkünften haben, da sie regelmäßig zu bestimmten, durch das Dienstverhältnis bedingten und im Interesse des Dienstherrn liegenden Zwecken verwandt werden. In § 36 Abs. 2 werden verschiedene solcher Entschädigungen, die als nicht zum Arbeitslohn gehörend einkommensteuerfrei sind, bezeichnet. Es sind dies einmal die aus öffentlichen Kassen gewährten Aufwandsentschädigungen, Tagegelder und Reisekosten. Bei den Beamten, Geistlichen, Lehrern an öffentlichen Unterrichtsanstalten und Militärpersonen gehört auch der nach ausdrücklicher Anordnung zur Bestreitung des Dienstaufwandes bestimmte Teil des Gehalts oder einer etwaigen Zulage zu den Aufwandsentschädigungen.

Bei privaten Dienstverhältnissen sind die Entschädigungen, welche nach ausdrücklicher Vereinbarung zur Bestreitung des durch den Dienst veranlaßten Aufwandes geleistet werden, nur insoweit bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens außer Ansatz zu lassen, als sie in Höhe des nachgewiesenen Dienstaufwandes gewährt werden oder die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht übersteigen. Diese Einschränkung war bei den Privatdienstverträgen erforderlich, um zu verhindern, daß Einkommen nicht durch die Vertragsparteien der Besteuerung entzogen wird, in dem sie es einfach als Entschädigung für berufliche Aufwendungen bezeichnen. Nach § 34 Abs. 3 des früheren Einkommensteuergesetzes konnte eine Aufwandsentschädigung abgezogen werden, soweit ihr Betrag den erforderlichen Aufwand nicht überstieg. Bei dieser Fassung erschien es zweifelhaft, was man unter dem „erforderlichen Aufwand“ zu verstehen hatte; entweder waren dies die tatsächlich aufgewendeten und als notwendig anzuerkennenden Beträge oder aber der objektiv für erforderlich zu erachtende Aufwand ohne Rücksicht auf die tatsächlich verausgabten Beträge. Ging man von der Erwägung aus, daß diese schon zu den ohne weiteres abzugsfähigen Werbungskosten gehörten, selbst wenn sie nicht nach ausdrücklicher Vereinbarung als Aufwandsentschädigungen gelten sollten, so mußte man die letztere Auslegung für die richtige halten, da die Bestimmung nur so eine selbständige Bedeutung haben konnte. Zu demselben Ergebnis kam man auch, wenn man von der Voraussetzung ausging, daß der Gesetzgeber die Privatangestellten in steuerrechtlicher Hinsicht nicht schlechter hatte stellen wollen, als die Beamten, bei denen die Aufwandsentschädigung, wie es ja auch nach dem geltenden Gesetz geblieben ist, ohne Rücksicht darauf, ob sie tatsächlich verbraucht worden war oder nicht, abzugsfähig war. Durch die neue Fassung in § 36 Abs. 2 Z. 2 E. St. G. ist diese Auslegungsfrage jedoch im entgegengesetzten Sinne entschieden worden, da die abzugsfähigen Beträge bei Privatdienstverpflichteten jetzt für den nachgewiesenen Dienstaufwand verbraucht sein müssen. Eine Verbesserung des Einkommensteuergesetzes ist damit aber wohl kaum erzielt worden, obgleich durch die neue Bestimmung eine gewisse Un=

klarheit beseitigt wurde. Die Bestimmung ist einmal überflüssig, weil die verbrauchte Aufwandsentschädigung ohne weiteres zu den abzugsfähigen Werbungskosten des § 16 gehört, dann ist sie aber auch unbillig, weil die Privatangestellten durch sie hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Aufwandsentschädigungen schlechter gestellt werden als die Beamten. Bei den Beratungen zum jetzigen Steuergesetz ging man wahrscheinlich davon aus, daß sich eine genauere Nachprüfung durch die Steuerbehörden in der Richtung, ob die gewährte Entschädigung auch tatsächlich erforderlich war, häufig kaum ermöglichen läßt oder sich nicht lohnt, während sich der Nachweis des tatsächlich verbrauchten Aufwandes leichter nachprüfen läßt.

Auch dieser nachgewiesene Dienstaufwand ist natürlich, obgleich es das Gesetz nicht ausdrücklich sagt, wie nach bisherigem Recht nur dann abzugsfähig, wenn er objektiv als notwendig anzuerkennen ist und sich nicht etwa als unnützer Luxus darstellt.

## § 31.

## Der Steuerabzug vom Arbeitslohn.

Grundsätzlich hat der Einkommensteuerpflichtige seine Steuer selbst zu entrichten, in dem er im Laufe des Steuerabschnittes vierteljährliche Vorauszahlungen leistet in Höhe der von je 1/4 des Einkommens des vorangegangenen Steuerabschnittes berechneten Steuer und nach Erhalt seines Steuerbescheides die Abschlußzahlung entsprechend der neuen Veranlagung für den abgelaufenen Steuerabschnitt. Für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) ist aber eine besondere abweichende Regelung getroffen, durch die eine außerordentliche Vereinfachung der Steuererhebung erzielt wird, und die im nachfolgenden behandelt werden soll.

Die Steuer wird vom Arbeitslohn dadurch erhoben, daß der Arbeitgeber einen Lohnteil einbehält und diesen in bar oder durch Überweisung an das zuständige Finanzamt abführt. In kleineren Betrieben mit nicht mehr als drei Arbeitnehmern kann auf Grund einer Anordnung des Reichsfinanzministers die Abführung der Steuerabzugsbeträge dadurch bewirkt werden, daß der Arbeitgeber in Steuerkarten seiner Arbeitnehmer Marken einklebt und entwertet (§§ 69 Abs. 1, 77 Eink. St. G.).

Unter Arbeitslohn sind nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu verstehen. Die Steuerpflichtigen müssen also eine Erwerbstätigkeit in Diensten eines dritten, einer physischen oder juristischen Person oder eines sonstigen Rechtsgebildes des öffentlichen oder bürgerlichen Rechts ausüben, d. h., es muß ihnen die Selbständigkeit für ihre Tätigkeit fehlen. Zum Arbeitslohn gehören demnach in erster Linie die Gehälter sämtlicher Reichs-, Staats- und Gemeindebeamten, der Geistlichen, Lehrer und Reichswehrangehörigen, der Privatbeamten und Angestellten, sowie die Löhne der Arbeiter; auch die Tantiemen der Arbeiter und Angestellten und sonstigen Zuwendungen, die aus dem Dienstverhältnis als Gegenleistung für geleistete Dienste begründet sind, bilden Bestandteile des Arbeitslohnes. Es ist bedeutungslos, ob die Dienstleistung eine einmalige, dauernde oder vorübergehende ist, und ob die Vergütung für Arbeit höherer oder

niederer Art geleistet wird. Ebenfalls kommt es natürlich nicht auf die Benennung der Bezüge an; so gehören z. B. auch Kinder- und Ortszulagen, die Ministerial-, Teuerungs- und Besatzungszulage wie auch die Wohnungsgeldzuschüsse zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, denn sie werden sämtlich auf Grund eines Dienstverhältnisses als Gegenleistung für die Dienste gezahlt. Schließlich ist auch die Form, in der die Einkünfte bezogen werden, ohne Bedeutung. Gemäß § 69 Abs. 2. Eink. St. G. hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Steuer erforderlichen Betrag zu zahlen, wenn der Arbeitslohn ganz oder teilweise aus Sachbezügen besteht, und der Barlohn zur Deckung der unter Berücksichtigung des Wertes der Sachbezüge einzubehaltenen Steuer nicht ausreicht. Soweit der Arbeitnehmer dieser Verpflichtung nicht nachkommt, hat der Arbeitgeber einen dem Wert dieses Betrages entsprechenden Teil der Sachbezüge nach seiner Wahl zurückzubehalten und hieraus die Steuer zu decken.

Regelmäßig liegt bei Angehörigen der freien Berufe kein Anstellungsverhältnis vor, und deshalb ist auch von den Bezügen, die sie aus ihrer Tätigkeit erzielen, ein Steuerabzug nicht vorzunehmen. Der Angehörige eines freien Berufes kann nebenbei natürlich auch noch in einem Anstellungsverhältnis stehen, so z. B. ein Rechtsanwalt als Syndikus eines Verbandes oder Direktor einer Erwerbsgesellschaft, ein Arzt als Anstalts- oder Schiffsarzt usw.

Infolge dieser Bestimmungen über die vereinfachte Besteuerung des Arbeitslohnes ist der Arbeitgeber gesetzlich berechtigt, den zur Deckung der Steuer in Frage kommenden Teil des Arbeitslohnes statt an seinen ursprünglichen Gläubiger, den Arbeitnehmer, an dessen Steuergläubiger, das Reich, zu zahlen. Seine Leistung an das Reich wirkt zwischen den Vertragsparteien so, wie wenn sie unmittelbar von dem Arbeitnehmer gemacht wäre, dem sie ja auch durch Wegfall seiner Steuerschuld mittelbar zugute kommt. (Vergl. Örtmann, der Arbeitslohn, Seite 107; Komm. von Pissel & Koppe zu § 69 Eink. St. G.). Das Reich empfängt in der Leistung des Arbeitgebers das, was ihm der Arbeitnehmer schuldet, so daß sich dieselbe mithin auf zwei verschiedene Schuldverhältnisse auswirkt; sie stellt in ein und derselben Handlung eine Leistung des Arbeitnehmers an das Reich auf dessen Steuerforderung und eine Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer auf dessen Lohnforderung dar. In Höhe der Steuerschuld ist nicht der Arbeitnehmer sondern nur das Reich der berechtigte Empfänger, so daß sich also das Empfangsrecht des Arbeitnehmers kraft Gesetzes um den Betrag mindert, zu dem es an seiner Stelle dem Reiche zusteht. Hieraus ergibt sich, daß der Steuerabzug auch dem Zessionar einer Lohnforderung gegenüber zu machen ist, da niemand mehr Rechte übertragen kann, als ihm selbst zusteht. (Örtmann, a. a. O., S. 108; Komm. von Pissel & Koppe zu § 69 Eink. St. G.).

Über die Verpflichtung des Arbeitgebers zu Einbehaltung des Steuerabzuges können Zweifel auftauchen, wenn es sich um Zahlung von Vergleichssummen handelt, zu der sich der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegenüber — gewöhnlich vor dem Arbeitsgericht — verpflichtet hat. Für die Frage, welche Beträge hier dem Steuerabzug unterliegen, ist lediglich entscheidend, ob das Dienstverhältnis für den Arbeitgeber den Beweggrund für die Zahlung der Vergleichs-

summe bildet, und diese sich deshalb wirtschaftlich als Arbeitslohn darstellt. Handelt es sich nur um Entgelt für frühere Dienstleistungen oder um Beträge, die der Arbeitgeber bei Fortdauer des Dienstverhältnisses hätte zahlen müssen, so kann die Rechtsnatur dieser Beträge in steuerrechtlichem Sinne nicht zweifelhaft sein. Da sie Einnahmen darstellen, die wirtschaftlich dem Arbeitslohne gleichstehen und ihren Beweggrund seitens des Arbeitgebers in dem Dienstverhältnis haben, sind sie zum Arbeitslohn zu zählen. Spielen aber die in der Vergleichssumme enthaltenen Lohnansprüche nur eine untergeordnete Rolle, und soll der Arbeitnehmer in erster Linie im Vergleichswege wegen Schadenersatzansprüche befriedigt werden, so kommt ein Steuerabzug auch, wenn die Ansprüche aus dem Dienstvertrage, z. B. wegen Verstoßes gegen § 618 B. G. B. begründet sind, nur für den Teil der tatsächlichen Lohnansprüche in Frage. Mit Rücksicht auf die schwierige Unterscheidung hat sich der Reichsfinanzminister damit einverstanden erklärt, daß in diesen Fällen der Steuerabzug von der ganzen Vergleichssumme bis auf weiteres nicht vorgenommen wird. (Vergl. den Komm. von Pissel & Koppe zu § 69 Eink. St. G., S. 331.)

Der öffentlich-rechtliche Anspruch des Reiches auf die Entrichtung der Lohnsteuer wird durch die Bestimmungen über den Steuerabzug gegenüber Arbeitnehmer und Arbeitgeber begründet. Während die Erfüllung des Anspruchs auf den Steuerabzug dem Arbeitgeber obliegt, muß der Arbeitnehmer diese Erfüllungspflicht gegen sich gelten lassen. Der Anspruch des Reiches wird erst fällig im Zeitpunkt der Lohnzahlung, weil er an diese anknüpft. Gemäß § 78 E. St. G. haften Arbeitgeber und -nehmer dem Reich für Einbehaltung und Entrichtung der Lohnsteuer als Gesamtschuldner, wobei sich die Haftung des letzteren jetzt jedoch auf zwei bestimmte Fälle beschränkt, während sie nach dem Einkommensteuergesetz von 1920 (§ 50) noch unbeschränkt war. Er haftet neben dem Arbeitgeber erstens, wenn ihm der gesamte Lohn unverkürzt ausgezahlt worden ist, und zweitens, wenn die Steuerabzüge zwar gemacht worden sind, der Arbeitgeber sie aber nicht vorschriftsmäßig verwendet hat, und dem Arbeitnehmer dies bekannt ist. Er kann sich in letzterem Falle aber von seiner Haftung dadurch befreien, daß er dem Finanzamt von dieser Kenntnis unverzüglich Mitteilung macht.

Der Reichsfinanzhof hat in seinem Gutachten vom 3. Februar 1925 (R. F. H. E. Bd. 15, S. 239) zu der Frage Stellung genommen, ob die Haftung des Arbeitgebers auch im Falle der Lohnklage gegeben ist, und hat diese Frage bejaht. In den Gründen wird u. a. folgendes ausgeführt: „Bei Lohnklagen hat das Gericht lediglich über den bürgerlichen Rechtsstreit zu entscheiden, also zu prüfen, ob der Anspruch nach dem zugrunde liegenden Arbeitsverhältnis begründet ist. Die Zahlungsweise im einzelnen interessiert erst nach Erlaß des Urteils bei dessen Durchführung. Das Urteil bedeutet, daß die Zahlung der Urteilssumme auf die Art zu leisten ist, die den einschlägigen geltenden Vorschriften über die Zahlungsweise entspricht.“ Wenn ein Urteil also auf den vollen Lohnbetrag lautet, so spricht es dem Arbeitnehmer das zu, was er auf Grund des Dienstvertrages beanspruchen kann. Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung des Arbeitgebers, den

Lohnabzug vorzunehmen, bleibt hiervon unberührt. Da jedoch das Urteil auf den vollen Lohnbetrag lautet, so besteht für den Arbeitgeber die Gefahr, daß der Arbeitnehmer das Urteil wegen des vollen Lohnbetrages gegen ihn vollstrecken läßt, und er den Steuerbetrag auf diese Weise doppelt zahlen müßte. Um dem vorzubeugen, kann er nur durch Vorlage der Quittung der Finanzkasse über die Entrichtung des Steuerbetrages die Einstellung oder Beschränkung der Zwangsvollstreckung nach § 775 Z. P. O. herbeiführen. Zahlt er aber den vollen Lohnbetrag ohne Kürzung um die Steuersumme aus, so haftet er dem Reich gemäß § 78 Eink. St. G.

RM. 720,— bleiben vom Arbeitslohn als steuerfreier Lohnbetrag und RM. 480,— zur Abgeltung für die Werbungskosten und Sonderleistungen (§§ 15—17 E. St. G.) vom Steuerabzug frei, so daß also auf jeden Fall die Steuerfreiheit für einen jährlichen Arbeitslohn von RM. 1200,— gewährleistet ist. Außerdem bleiben noch weitere Beträge für die Ehefrau und die minderjährigen Kinder des Arbeitnehmers steuerfrei, deren Gesamthöhe sich nach der Zahl dieser zur Haushaltung zählenden Familienmitglieder richtet. Entweder sind dies je 10 % des über RM. 1200,— hinausgehenden Brutto-Arbeitslohnes für ein jedes in Frage kommende Familienmitglied, oder aber es sind feste Beträge, und zwar für die Ehefrau und das erste Kind je RM. 120,—, für das zweite Kind RM. 240,—, für das dritte Kind RM. 480,—, für das vierte Kind RM. 720,— und für das fünfte und jedes folgende Kind je RM. 960,—, je nachdem, ob das Prozentualsystem oder das der festen Beträge für den Steuerpflichtigen in Bezug auf die Höhe seines Einkommens und seinen Familienstand günstiger ist. (§ 70 E. K. St. G. in Verbindung mit dem Ges. über die Senkung der Lohnsteuer vom 19. Dez. 1925.) Bei Akkordarbeit hat der Arbeitgeber vom vollen Arbeitslohn 2 %, bei Heimarbeiten 1 % einzubehalten ohne Rücksicht auf den steuerfreien Lohnbetrag und die Familienermäßigungen. Es mußte hier zum Pauschalverfahren gegriffen werden, weil es bei dieser Art der Lohnzahlung an einem Maßstab fehlt, nach dem der steuerfreie Lohnbetrag, der auf Zeitabschnitte abgestellt ist, berücksichtigt werden kann. Die Akkord- und Heimarbeiter haben natürlich nach Ablauf des Kalendervierteljahres einen Erstattungsanspruch, wenn sich herausstellt, daß der steuerfreie Lohnbetrag, der Pauschalsatz für Werbungskosten und Sonderleistungen und die Ermäßigungen nach dem Familienstand nicht in voller Höhe in Anrechnung gekommen sind. Im Endergebnis sind sie mithin nicht schlechter gestellt als die übrigen Lohnsteuerpflichtigen (§§ 74, 93).

## § 32.

### II. Dienstvertrag und Umsatzsteuer.

Wie der Kauf bei den „Lieferungen" des Umsatzsteuergesetzes als das zugrunde liegende Rechtsgeschäft die Hauptrolle spielt, so kommt bei den „sonstigen Leistungen" des § 1 Nr. 1 U. St. G. in erster Linie neben dem Werkvertrag der Dienstvertrag in Betracht. Steuerpflichtig wird gemäß § 11 Abs. 1 S. 1 U. St. G. der Dienstverpflichtete, wenn er die Leistung innerhalb der von ihm selbständig

ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inlande ausführt. Auch hier unterliegt, wie es schon oben beim Kauf ausgeführt ist, nicht der Dienstvertrag selbst der Umsatzsteuer, sondern nur die vom Dienstverpflichteten in Erfüllung des Vertrages bewirkte Leistung. Wegen der allgemeinen Voraussetzungen der Umsatzsteuerpflicht kann ich auf meine früheren Ausführungen verweisen, wonach auch der Dienstverpflichtete in abhängiger Stellung von vornherein für die Umsatzsteuer ausscheiden.

Eine besondere Bedeutung hat der Dienstvertrag für die Umsatzsteuer erst erhalten, seitdem durch das Umsatzsteuergesetz von 1919 auch die Angehörigen der freien Berufe in die Steuer mit einbezogen worden sind. Gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen macht das Umsatzsteuergesetz zugunsten der Angehörigen der freien Berufe, die, wie die Rechtsanwälte an feste Gebühren gebunden sind, eine Ausnahme vom Verbot der offenen Steuerabwälzung des § 12 U. St. G. Diese können dem Dienstberechtigten daher den Betrag der Umsatzsteuer neben dem Entgelt für die geleisteten Dienste in einem gesonderten Posten in Rechnung stellen, während die übrigen Umsatzsteuerpflichtigen den Steuerbetrag, um ihn auf die eigentlichen Steuerträger abzuwälzen, in das von ihnen geforderte Entgelt einkalkulieren müssen.

Die Begriffsbestimmung der „selbständigen beruflichen Tätigkeit“ ist noch in der Entwicklung begriffen. Da dieser Begriff ausdrücklich in das Umsatzsteuergesetz mit aufgenommen wurde, um auch die Angehörigen der freien Berufe mit in die Steuer einzubeziehen, weil es bei der großen Finanznot des Reiches erforderlich war, ausnahmslos alles irgendwie Erreichbare für die Umsatzsteuer zu erfassen (vergl. den Bericht des 12. Ausschusses über den E. eines U. St. G., Drucksache 1753 der Nationalversammlung 1919), so ist aus dieser Tatsache zu schließen, daß unter beruflicher Tätigkeit im Sinne des U. St. G. in erster Linie dasjenige zu verstehen ist, was in der Rechtssprache herkömmlicherweise unter der Tätigkeit der Angehörigen der sog. freien Berufe verstanden wird. So spricht auch § 30 Abs. 3 U. St. G. von den Angehörigen der freien Berufe und setzt also voraus, daß deren Tätigkeit der beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 1 Nr. 1 entspricht. Der R. F. H. hat den Begriff der freien Berufe wie folgt umschrieben: „Es handelt sich vorwiegend nur um solche Tätigkeiten, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplin zurückgehen, die, wie die reinen Wissenschaften, Religion und Kunst um ihrer selbst willen, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswertung ihrer Ergebnisse, betrieben werden können.“ (R. F. H. E. Bd. 1 A., Seite 129; Bd. 2 A., Seite 313.) Diejenigen Berufe müssen nach der Rechtsprechung des R. F. H. ausscheiden, die sich ausschließlich aus den Bedürfnissen des wirtschaftlichen Lebens heraus entwickelt haben, und deren Ergebnisse kein wissenschaftliches Interesse erregen können, das über die unmittelbar praktischen Interessen der Wirtschaftszweige hinausgeht, denen diese Berufe dienen. Das E. St. G. führt als Beispiele für freie Berufsarten in § 35 Abs. 1 Z. 1 folgende an: „. . . . insbesondere der Erwerb aus wissenschaftlicher, künstlerischer, schriftstellerischer, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit, aus der Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten und Ingenieure.“

Für die Ausübung beruflicher Tätigkeit kommen nach ständiger Rechtsprechung des R. F. H. grundsätzlich nur physische Personen in Frage. Wenn aber ein wissenschaftlicher Verein, der also im wesentlichen ideale Zwecke verfolgt, Vorträge veranstaltet, aus denen er Einnahmen erzielt, so handelt er insoweit gewerblich (also nicht beruflich) und ist umsatzsteuerpflichtig (R. F. H. E. Bd. 1 B., S. 17).

Die Dienstleistungen der Ärzte und „ähnliche Hilfsleistungen" sind, soweit die Entgelte dafür von reichsgesetzlichen oder knappschaftlichen Krankenkassen zu zahlen sind, gemäß § 2 Nr. 9 U. St. G. von der Steuerpflicht befreit. Zu den reichsgesetzlichen Krankenkassen gehören die in § 225 der Reichsversicherungsordnung vom 19. 7. 1911 genannten, nämlich die Orts-, Land-, Betriebs- und Innungskrankenkassen sowie auch die Ersatzkrankenkassen. Als „ähnliche Hilfsleistungen" sind nach § 27 Nr. 3 der Ausführungsbestimmungen zum U. St. Ges. Leistungen von Badern, Hebammen, Krankenwärtern, Masseuren usw. anzusehen, wie auch die Lieferungen von Arzneimitteln durch die Apotheker und Drogisten. In Fällen, wo zwischen Ärzten und Krankenkassen ein Vertrag besteht, und die Kasse berechtigt ist, das kranke Mitglied in Geld zu entschädigen, findet § 2 Nr. 9 keine Anwendung. Hier ist die ärztliche Leistung umsatzsteuerpflichtig.

Dienstleistungen waren in einem Falle auch erhöht umsatzsteuerpflichtig. Wenn nämlich Ankündigungen durch Umhertragen von Tafeln, Umherfahren von Reklamewagen, Ausrufen usw. vorgenommen wurden, so galt dies gemäß § 26 Nr. 3 U. St. G. von 1919 bis zum 1. Oktober 1925 als Übernahme von Anzeigen, die nach § 25, Abs. 1 erhöht umsatzsteuerpflichtig waren. Durch das Gesetz vom 10. August 1925 zur Änderung der Verkehrssteuern Art. IV § 1 Ziff. 13 ist diese erhöhte Steuerpflicht wieder beseitigt worden.

Zum Schluß sei hier noch erwähnt, daß die Dienste eines Erben oder eines mit einem Vermächtnis Bedachten, die von diesem im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers nach Vollendung ihres 15. Lebensjahres ohne Barlohn geleistet worden sind, auch hinsichtlich der von ihnen zu zahlenden Erbschaftssteuer eine Rolle spielen. Auf ihren Antrag wird nämlich ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag von dem zu versteuernden Erbanfall abgezogen. (§ 24 des Erbsch. St. Ges. v. 22. Aug. 1925.)

## § 33.

### VII. Titel: Die Steuerpflicht beim Werkvertrag.

Werkvertrag und Werklieferungsvertrag spielen, wie oben bereits erwähnt, neben Kauf- und Dienstvertrag eine große Rolle für die Umsatzsteuer. Wegen der allgemeinen Voraussetzungen der Steuerpflicht kann ich auf meine früheren Ausführungen verweisen.

Zwischen Werk- und Werklieferungsvertrag ist scharf zu unterscheiden, da die Abgrenzung des Lieferungsbegriffs für die Umsatzsteuer von großer Tragweite ist. Das U. St. G. enthält zahlreiche nur für Lieferungen in Frage kommende Einzelbestimmungen, und die früheren Unterarten der Umsatzsteuer, die Hersteller- und Kleinhandelssteuer, bauten sich lediglich auf den Begriff der Lieferung auf. Beim reinen Werkvertrag des § 631 B. G. B. liegt stets eine Leistung

vor, die keine Lieferung ist, so z. B. bei Theateraufführungen, Beförderung mit der Straßenbahn usw. Gibt der Unternehmer in Erfüllung seines Vertrages etwas her, was aber im Verhältnis zur eigentlichen Leistung nur etwas rein Nebensächliches ist, und nur als Mittel zur Erfüllung dient und als solches verbraucht wird, wie die Seife in Wäschereien, die Chemikalien in Färbereien usw., so liegt ebenfalls keine Lieferung, sondern nur eine werkvertragliche Leistung vor.

Wird dagegen aus dem vom Unternehmer gelieferten Stoff das Werk selbst hergestellt, wird also der Stoff selbst Träger oder Form des Werkes, wie z. B. beim Maßanzug, so liegt ein Werklieferungsvertrag vor, und die Übergabe des hergestellten Werkes ist Lieferung im Sinne des U. St. G., und zwar auch dann, wenn der Wert des gelieferten Stoffes im Verhältnis zur geleisteten Arbeit nur gering ist. Dieses ist z. B. der Fall bei Lieferung von Photographien, Druckschriften, Zahnersatzstücken seitens des Zahnarztes, wie auch bei Lieferungen von bestellten Kunstwerken, deren eigentlicher Wert ausschließlich in der Arbeit des Künstlers liegt, nicht aber in der Leinwand, dem Gips oder dem Marmor. (R. G. E. Bd. 95, S. 324.) Dementsprechend wird auch in § 79, III, 2 der Ausführungsbestimmungen hervorgehoben, daß auch dann eine luxussteuerliche Lieferung vorliegt, wenn der Künstler das Werk auf Bestellung herstellt. Diese erhöhte Steuer wurde nach der sog. Künstlernovelle vom 8. 8. 1920 jedoch nur fällig, wenn der Künstler das Werk durch einen dritten verkaufen ließ, und zwar gilt als Steuerpflichtiger dann auch nur der Vermittler. Jetzt ist die Luxussteuer ganz beseitigt.

Nach § 5, Abs. 1 S. 2 U. St. G. liegt eine Lieferung im steuerrechtlichen Sinne auch dann vor, wenn es sich um Ausbesserungsarbeiten handelt, bei denen der Be- oder Verarbeiter „Stoffe, die er selbst beschafft, verwendet, und es sich hierbei nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt." Zur Feststellung, ob lediglich Zutaten oder Nebensachen in Frage kommen, kommt es nicht nur auf das Verhältnis des vom Besteller übergebenen zu dem vom Unternehmer hinzugefügten Stoff an, vielmehr ist der Grad der geleisteten Arbeit ebenfalls von entscheidender Bedeutung. Eine Lieferung ist daher nur anzunehmen, wenn neben der Arbeitsleistung der gelieferte Stoff von einer Bedeutung ist, die man als wesentlich bezeichnen muß. In den Einzelfällen wird für diese Frage die Verkehrsauffassung eine maßgebende Rolle spielen. Ein Werkvertrag wird beispielsweise vorliegen, wenn bei der Ausbesserung Stoffe verwendet werden, die wie Zwirn, Borden, Knöpfe usw. bei der Schneiderei zur Ausführung der Arbeit erforderlich sind, oder die wie Farbstoffe und Lacke auf den Gegenstand des Bestellers aufgebracht werden. Als Lieferung im Sinne des U. St. G. ist es dagegen anzusehen, wenn in die Maschine des Bestellers Maschinenersatzteile eingebaut werden.

Diejenigen werkvertraglichen Leistungen, die schon vom Verkehrssteuergesetz vom 8. April 1917 erfaßt werden, sowie auch diejenigen (mit zwei Ausnahmen), die nach diesem Gesetz ausdrücklich von der Verkehrssteuer befreit sind, unterliegen nach § 2, Z. 5 U. St. G. der Umsatzsteuer nicht. Hierunter fallen nach § 1 des Verkehrssteuergesetzes die Beförderungen von Personen und Gütern auf Schienenbahnen und auf Wasserstraßen und die in § 3 V. St. G. im einzelnen

aufgeführten 7 Beförderungen. Es ergibt sich so, daß von den Beförderungsgeschäften für die Umsatzsteuer hauptsächlich folgende in Frage kommen: Beförderungen auf Seil- und Hängebahnen, auf Fuhrwerken jeder Art, wie Droschken, Omnibussen und Kraftwagen, ferner Beförderungen durch Dienstmänner, der Fähr-, Speditions- und Schleppschiffahrtsbetrieb sowie der gesamte Luftverkehr.

Die Gewinne aus Werk- und Werklieferungsverträgen sind nach § 6 Eink. St. G. und § 10 Körp. St. G. einkommen- bezw. körperschaftssteuerpflichtig. Über die Gewinnermittlung ist dasselbe zu sagen, was ich bereits bei der Ermittlung der Gewinne aus Kaufgeschäften ausgeführt habe.

§ 34.

## VIII. Titel: Die Steuerpflicht beim Verwahrungsvertrag, dem Vergleich, der Anweisung (§§ 783 ff. BGB.) und der Bürgschaft.

Entgeltliche Verwahrungsverträge unterliegen nach § 1, Nr. 1 U. St. G., wenn die Verwahrung in Ausübung einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit des Verwahrers geschieht, der Umsatzsteuer. Bis zum 1. Oktober 1925 trat nach § 25, Abs. 3 U. St. G. eine erhöhte Umsatzsteuer von 10 % des Entgeltes bei den Depotgeschäften ein und ferner auch in den Fällen, wo es sich um die Aufbewahrung von Pelzwerk, Bekleidungsstücken aus Pelzwerk oder unter Verwendung von Pelzwerk oder den in § 21, Abs. 1 Z. 1—3 U. St. G. genannten Luxusgegenständen handelt. (Perlen, Edelsteine, Schmuckstücke, Kunstwerke, Antiquitäten usw.). Mit Aufhebung der §§ 25—29 U. St. G. durch das Gesetz vom 10. August 1925 ist diese erhöhte Steuer hinweggefallen.

Der alleinige Zweck des steuerpflichtigen Verwahrungsvertrages muß die Aufbewahrung im Interesse des Hinterlegers sein. Das Depositengeschäft war daher keine Aufbewahrung im Sinne des § 25 U. St. Ges., weil es zugleich zur Verwendung der eingezahlten Gelder im Interesse des Empfängers abgeschlossen wird; gemäß § 2 Abs. 2 U. St. G. ist es vielmehr als Kreditgeschäft von der Umsatzsteuer befreit. Auch Hinterlegungen bei öffentlichen Hinterlegungsstellen unterliegen nicht der Umsatzsteuer, denn sie geschehen nicht zum Zwecke der Aufbewahrung, sondern aus ganz anderen Gründen, insbesondere zur Vermeidung von Rechtsnachteilen, häufig sogar aus gesetzlichem Zwang (so z. B. die Sicherheitsleistung). Regelmäßig ist in diesen Fällen lediglich die Erlangung einer Urkunde der Zweck der Hinterlegung, nicht aber die Verwahrung des Hinterlegers.

Die Einnahmen aus entgeltlichen Verwahrungsgeschäften unterliegen als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ oder als „sonstige Einkünfte“ der Einkommen- oder Körperschaftssteuer.

An Vergleiche, die ernstlich gewollt sind, knüpfen sich häufig auch in steuerlicher Hinsicht rechtliche Folgen. Wenn beispielsweise zwei Kaufleute sich über ein Kaufgeschäft, das der Verkäufer aus irgendeinem Grunde nicht erfüllen kann, dahin vergleichen, daß dem Käufer eine Entschädigung bezahlt und der Kaufvertrag damit als erledigt angesehen wird, so fällt die Umsatzsteuer fort, weil infolge des Vergleiches eine Lieferung nicht erfolgt ist. Die an den Käufer zu zahlende

Vergleichssumme ist für diesen aber natürlich einkommenssteuerpflichtig, da sie den Ersatz für eine entgehende Einnahme bildet (§ 44 Ziff. 1 Eink. St. G.). Im allgemeinen wird sich ein Vergleich jedoch nur in Bezug auf die Höhe einer Steuerschuld auswirken, da durch ihn regelmäßig nicht eine wirtschaftliche Vermögensverschiebung herbeigeführt wird, sondern nur das Rechtsverhältnis der Parteien bei einem rechtlich oder auch tatsächlich zweifelhaften Sachverhalt bindend festgestellt werden soll, so z. B. der Kaufpreis für eine mangelhafte Ware, der Mietzins einer von der Zwangswirtschaft befreiten Wohnung oder die Abfindung bei einer Erbauseinandersetzung.

Hinsichtlich des letzteren Falles hat sich der Reichsfinanzhof wiederholt dahin ausgesprochen, daß bei Auslegung zweifelhafter gesetzlicher Vorschriften ebenso wie bei Auslegung zweifelhafter Bestimmungen in letztwilligen Anordnungen ein Vergleich für die Steuerbehörde maßgebend sein muß, wenn die Beteiligten sich von der Absicht, das Gesetz zu erfüllen, und nicht von Billigkeitserwägungen haben leiten lassen. In den Gründen des Urteils des zweiten Senates vom 26. März 1919 wird folgendes ausgeführt: „Die Steuerbehörde muß bei Beurteilung eines Rechtsverhältnisses, das ungewiß oder streitig ist, sich derjenigen Anschauung anschließen, nach welcher die Beteiligten selbst, in der Absicht, das dem Willen des Erblassers Entsprechende oder vom Gesetz Gewollte zu tun, die sie bindende Regelung vorgenommen haben. Dies folgt aus der Natur der Erbschaftssteuer als einer Bereicherungssteuer. Es wäre ein Widersinn — so hat der Reichsfinanzhof bereits in seinem Urteil vom 30. Januar 1919 II A 14/18 ausgeführt —, jemandem eine Bereicherungssteuer für etwas aufzuerlegen, was ihm rechtlich nicht zugekommen ist, blos weil es ihm nach Auffassung der Steuerbehörde hätte rechtlich zugesprochen werden sollen, oder jemanden von der Steuer für eine Bereicherung freizulassen, die ihm als aus dem Nachlaß kommend rechtlich zugesprochen ist, bloß weil sie ihm nach Auffassung der Steuerbehörde nicht hätte rechtlich zugesprochen werden sollen.“ (R. F. H. E. Bd. 1, S. 25/26; vgl. auch Bd. 1, S. 1 ff. und S. 28 ff.)

Wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer Vergleiche abschließen über die Höhe des zu zahlenden Arbeitslohnes, so sind die Vergleichssummen nicht nur einkommensteuerpflichtig, sondern sie unterliegen auch dem Steuerabzug, da sie sich wirtschaftlich als reiner Arbeitslohn darstellen. Werden durch die Vergleichssummen aber außerdem auch noch andere Ansprüche abgegolten, wie z. B. Schadensersatzansprüche, so kommt ein Steuerabzug insoweit nicht in Frage. Dieser Teil der Vergleichssumme würde der Einkommensteuer auch nur dann unterliegen, wenn er als Ersatz für entgehende Einnahmen des Geschädigten gewährt wird. (Vgl. Komm. von Pissel & Koppe zum Eink.-St.-Ges. S. 331.)

Vergleiche der Steuerschuldner mit der Steuerbehörde sind grundsätzlich nicht statthaft, da es sich um öffentlich-rechtliche Ansprüche handelt. Jedoch gestatten ausnahmsweise einzelne Steuergesetze wegen der Schwierigkeit der Ermittlung des zu versteuernden Wertes, daß ein Pauschbetrag für die Steuer vereinbart wird. (Vgl. Erbsch. St. G. § 35, Kapit. Verk. St. G. § 17 und Eink. St. G. §§ 34, Abs. 2 und 47.)

Bei den Anweisungen des B. G. B. unterliegen die Diskontbeträge, soweit es sich um Kapitalanlagen handelt, der Einkommensteuer (§ 37, Z. 6 Eink. St. G.). Sie bilden insofern Einnahmen aus Kapitalvermögen, als sie nur eine andere Form von Zinsen darstellen.

Die Bürgschaft wird von materiellen Bestimmungen des Reichssteuerrechts nicht berührt. In Preußen unterliegen Bürgschaftserklärungen nach Landesrecht jedoch einem Stempel. (Preuß. Stempelges. v. 27. Okt. 1924, Tarifstelle 18.) Hinsichtlich der für eine Steuerschuld übernommenen Bürgschaft schreibt die R. A. O. in § 100 Abs. 2 folgendes vor: „Hat sich jemand durch Vertrag verpflichtet, eine Steuerschuld eines anderen zu bezahlen oder dafür einzustehen, so ist der Anspruch des Reiches nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu verfolgen." Wird also der Bürge einer Steuerschuld vom Reich in Anspruch genommen, so kann dieses gegen ihn nur wie jeder andere Privatgläubiger vorgehen. Ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis zwischen Reich und Steuerbürgen liegt nicht vor.

## § 35.

## Die Steuerpflicht bei der Gesellschaft des B. G. B.

Eine Gesellschaft des BGB. hat zwar regelmäßig ein Gesellschaftsvermögen, das den Gesellschaftern zur gesamten Hand zusteht, doch stellt sie keine selbständige Rechtsperson dar. Trotzdem kann sie im Steuerrecht aber als Schuldnerin in Frage kommen, da dieses, wie schon in § 1 meiner Abhandlung ausgeführt ist, für Steuerschuldner keine Rechtsfähigkeit in bürgerlich-rechtlichem Sinne verlangt. § 79 Abs. 1 R. A. O. bestimmt, daß Steuerpflichtiger im Sinne der R. A. O. derjenige ist, der nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat. Es richtet sich mithin nach den einzelnen Steuergesetzen, inwieweit die Gesellschaft des B. G. B. als solche Steuerschuldnerin werden kann.

Überall da, wo die persönliche Steuerpflicht an den Gegenstand der Besteuerung angeschlossen wird, — also bei Verbrauchssteuern, Verkehrssteuern und Objektsteuern —, wird die Steuerpflicht einer Vereinigung der Steuerpflicht der Einzelpersonen ohne weiteres gleichgestellt. Hier ruht die Steuer auf bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen, wie z. B. auf der Herstellung von Zucker, dem Abschluß eines Rechtsgeschäfts, dem Ertrage eines Grundstücks, einem Erbanfall usw., und ist von demjenigen oder gegebenenfalls von derjenigen Personenvereinigung zu zahlen, die die steuerpflichtige Ware herstellt, den Abschluß eines Rechtsgeschäfts vornimmt, die Erträge eines Grundstücks erhält usw. Bei diesen Steuern ist die Gesellschaft des B. G. B. also stets steuerrechtsfähig. (Vgl. Ball, Einf. in das Steuerrecht, S. 104.)

Die Frage nach der Besteuerung der Gesellschaft des B. G. B. als solche ist bei den Subjektsteuern nicht so allgemein zu beantworten, da hier der Steuerpflichtige in den einzelnen Gesetzen stets genau bezeichnet wird.

§ 4 Abs. 1 des Körpersch. St. G. bestimmt, daß als steuerpflichtige Erwerbsgesellschaft außer den besonders aufgeführten Aktiengesell-

schaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien usw. auch sonstige Personenvereinigungen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetriebe gelten, deren Zweck vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder ist. Hierunter fallen also auch in vielen Fällen bürgerlich-rechtliche Gesellschaften.

Nach § 29 Ziff. 3 Eink. St. G. gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei den Gesellschaftern einer Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen ist, auch ihr Anteil am Geschäftsgewinn zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft und für deren Rechnung bezogen hat. Hiernach ist also die Gesellschaft des B. G. B. als solche nicht einkommensteuerpflichtig, sondern nur die Gesellschafter hinsichtlich ihres Anteils am Geschäftsgewinn.

Auch nach dem Verm. St. G. ist die Gesellschaft des B. G. B. als solche zwar nicht steuerpflichtig, doch unterliegen der Vermögenssteuer auch gewisse Personenvereinigungen, auf die die Vorschriften über die Gesellschaft Anwendung finden, nämlich die nichtrechtfähigen Vereine. (§ 2, Ziff. 2 b Verm. St. G., § 54 BGB.) Der Gesellschaft des BGB. gegenüber besteht der Unterschied des nichtrechtfähigen Vereins lediglich darin, daß er eine vereinsartige Organisation besitzt. Wie der Kommentar zum Verm. St. G. von Dr. W. Beuck ausdrücklich hervorhebt, gehören zu diesen „Vereinen“ aber nicht die im Handelsverkehr üblichen Gelegenheitsgesellschaften des BGB., wie Interessengemeinschaften, Konsortien oder Syndikate. (Komm. von Dr. Beuck, Anm. 22 zu § 2 Verm. St. G.).

Bei Personenvereinigungen ohne bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit, also auch bei den Gesellschaften des BGB., haben die Geschäftsführer oder Vorstände dieselben Pflichten, die sonst den gesetzlichen Vertretern obliegen, § 86, Abs. 1 und 2 R. A. O. Steuerpflichtig ist in diesen Fällen zwar die Gesellschaft selbst, aber da sie nicht eigenes Privatrechtssubjekt ist, so haftet ihr Vermögen oder diejenigen Personen, welche nach bürgerlichem Recht haften würden, wenn ein Bevollmächtigter für die Vereinigung berechtigterweise ein Rechtsgeschäft abgeschlossen haben würde. (Vgl. § 302 R. A. O.) Fehlt es an Geschäftsführern und sind eine größere Anzahl von Gesellschaftern vorhanden, so haben sie Bevollmächtigte zu stellen, und wenn dies nicht geschieht, so kann das Finanzamt einen oder einzelne Gesellschafter als Bevollmächtigte mit Wirkung für sämtliche Gesellschafter behandeln. (§ 86 Abs. 3 R. A. O. und Ball, Einf. in das Steuerr., S. 104).

Für die persönliche Haftung der einzelnen Gesellschafter gelten nach § 93 R. A. O. sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Das bedeutet, daß neben dem eigentlichen Steuerschuldner aus dem Steuergesetze die einzelnen Gesellschafter persönlich haften, wenn und soweit sie bei sinngemäßer Anwendung des bürgerlichen Rechts für die Schulden der Gesellschaft zu haften haben. (Vgl. Mrozek Anm. 2 zu § 93 R. A. O., S. 403).

Eine persönliche Haftung der einzelnen Gesellschafter für Steuerschulden der Gesellschaft wird mithin dann anzunehmen sein, wenn

die Steuerschuld auf einem Rechtsvorgange beruht, den ein nach dem Gesellschaftsvertrage zur Geschäftsführung befugter Gesellschafter herbeigeführt hat. Es haften dann die einzelnen Gesellschafter für die Steuerschuld als Gesamtschuldner in sinngemäßer Anwendung des § 427 BGB. (Mrozek a. a. O. u. R. G. E. Bd. 85 S. 158). Hinsichtlich der von einer Gesellschaft des BGB. zu entrichtenden Umsatzsteuer können ebenso die einzelnen Gesellschafter neben oder statt der Gesellschaft persönlich als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden. (R. F. H. E. Bd. 5 S. 47; J. W. 21, S. 690). Nach § 718 BGB. ist es aber auch möglich, daß die Vollmacht der Vertreter dahin beschränkt wird, daß die Gesellschafter nur mit dem Gesellschaftsvermögen haftbar gemacht werden können. (R. G. E. Bd. 63 S. 65; 12 S. 229). In diesem Falle tritt eine persönliche Haftung des einzelnen Gesellschafters für die Steuerschuld nicht ein. (Mrozek, a. a. O. Anm. 3 zu § 93 R. A. O.).

Die Errichtung einer Gesellschaft des BGB. unterliegt nach §§ 2 b, 16 Abs 1 und 17 a Kapit. Verk. St. G. der Gesellschaftssteuer, wenn die Gesellschaft Erwerbszwecke verfolgt und der Gesellschaftsvertrag in einer Urkunde festgelegt wird. Desgleichen unterliegt der Gesellschaftssteuer nach § 17 b—e Kap. Verk. St. G. der Beitritt neuer Gesellschafter, die Erhöhung der Einlagen der Gesellschafter, die Überlassung von Gesellschaftsrechten an die Gesellschaft, an andere Gesellschafter oder Dritte und die Errichtung von inländischen Niederlassungen ausländischer Gesellschaften. Voraussetzung ist auch hier stets, daß über den Rechtsvorgang eine Urkunde errichtet wird. Die Steuerschuld, die mit Errichtung der Urkunde oder mit der Verbringung der im Ausland errichteten Urkunde ins Inland entsteht, ist von demjenigen zu zahlen, der die Aufnahme der Urkunde durch eine Behörde, einen Beamten oder Notar veranlaßt oder die Urkunde selbst vollzogen hat. Daneben haftet auch derjenige für die Steuer, der durch den die Steuerschuld begründenden Rechtsvorgang Rechte oder Pflichten erworben hat. Die Steuer beträgt 5 % des Wertes des Gegenstandes, über dessen Berechnung das Gesetz besondere Vorschriften enthält. (Vgl. §§ 19—21 Kap. Verk. St. G.).

## § 36.

## IX. Titel: Die Steuerpflicht bei Spiel- und Wettverträgen.

Wie durch Spiel oder Wette nach § 762 B. G. B. grundsätzlich eine Verbindlichkeit nicht begründet wird, so wird durch diese Rechtsgeschäfte im allgemeinen auch keine Steuerpflicht ausgelöst. Nur in ganz bestimmten Fällen hat sie der Gesetzgeber einer Besteuerung unterworfen.

Bei den Wetten kommt eine Steuerpflicht lediglich hinsichtlich der Rennwetten in Frage, und zwar hier auch nur in den Fällen, in denen der eine Vertragsteil das Abschließen oder Vermitteln von Wetten gewerbsmäßig betreibt. (§§ 10 und 11 des Rennwett- und Lotteriegesetzes vom 8. April 1922.) Als solche Personen kommen die Unternehmer eines Totalisators bei öffentlichen Pferderennen sowie die Buchmacher in Frage. Ein Totalisator, der vom Reichsgericht als

Glückspiel und daher nach Maßgabe der §§ 284, 285 Strafgesetzbuch für strafbar erklärt wurde (R. G. E. in Str., Bd. 7, S. 21 ff.) kann jetzt gemäß § 1 des Rennw. und Lott. G. aus Anlaß öffentlicher Pferderennen und anderer öffentlicher Leistungsprüfungen für Pferde durch die Landeszentralbehörden zugelassen werden. Die Erlaubnis, die alljährlich einzuholen ist, darf nur solchen Vereinen erteilt werden, die die Sicherheit dafür bieten, daß sie die Einnahmen ausschließlich zum Besten der Landespferdezucht verwenden. (§ 1). Die Buchmacher, die bei öffentlichen Pferderennen Wetten abschließen oder vermitteln, bedürfen ebenfalls der behördlichen Erlaubnis. Diese kann jederzeit beschränkt oder widerrufen werden und darf nur an Reichsangehörige erteilt werden. (§ 2).

Unternehmer eines Totalisators, wie die Buchmacher sind verpflichtet, über die Wetten Urkunden, sog. Wettscheine, auszustellen. Bei den Buchmachern genügt unter Umständen auch die Eintragung der Wetten in ein amtlich geliefertes Wettbuch.

Die Bestimmungen des § 762 B. G. B. haben bezüglich der Rennwetten durch das Rennw.- und Lott. G. — vermutlich nur mit Rücksicht auf die Besteuerung dieser Wetten — gewisse Abänderungen erfahren. Die Wette ist für den Unternehmer und Buchmacher verbindlich, wenn der Wettschein ausgehändigt oder die Wette in das Wettbuch eingetragen worden ist, für die Gegenseite ist sie es jedoch nicht. Hat diese aber den Einsatz bereits bezahlt, so kann sie diesen nicht unter Berufung auf § 762 B. G. B. zurückverlangen. Zwar kann auch nach Satz 2, Abs. 1 des § 762 B. G. B. das auf Grund einer jeden Wette Geleistete nicht deshalb zurückgefordert werden, weil eine Verbindlichkeit nicht bestanden hat, doch ist es häufig zweifelhaft, ob überhaupt bereits eine Leistung im Sinne dieser Vorschrift erfolgt ist. Wenn beispielsweise nach Abschluß des schuldrechtlichen Vertrages, aber vor der Entscheidung der Betrag des bedingten Wettverlustes von dem einen Teil dem anderen mit dem Vorbehalt der Rückforderung im Falle des für den ersten Teil günstigen Ausgangs übereignet wird, so handelt es sich hier im Grunde nur um die Sicherung des bedingten Wettanspruchs, nicht etwa um eine Leistung im Sinne des Gesetzes. (R. G. E. Bd. 38, S. 232; J. W. 1902, S. 101 Nr. 50). Solche Beträge können daher bei den gewöhnlichen Wetten, wie sie tagtäglich abgeschlossen werden, zurückgefordert werden. Handelt es sich aber um Rennwetten im Sinne des Rennw.- und Lott. G., so ist dieser Zweifel, ob eine Leistung vorliegt, beseitigt, und der vom Wettenden gezahlte Einsatz kann auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung in § 4 in keinem Fall zurückverlangt werden. Ist ein Einsatz noch nicht bezahlt, so kann ihn der Totalisatorunternehmer oder der Buchmacher vom Gewinn abziehen. Auch dieses mußte im Gesetz besonders zum Ausdruck gebracht werden (§ 4, Abs. 2, S. 3), da der Wettvertrag ja nur für den Unternehmer oder Buchmacher, nicht aber für den anderen Teil durch die Aushändigung des Wettscheins oder die Eintragung in das Wettbuch verbindlich wird.

Die Totalisatorsteuer des Unternehmers beträgt 16 $^2/_3$ % der gewetteten Beträge. Die Steuerschuld entsteht mit dem Schlusse der Annahme von Wetteinsätzen. Der Buchmacher hat von den bei ihm

abgeschlossenen Wetten eine Steuer von 10 % der Wetteinsätze zu zahlen. Seine Steuerschuld entsteht, wenn die Wette für ihn verbindlich wird, d. h. also mit Ausstellung des Wettscheines oder mit der Eintragung der Wette in das Wettbuch; spätestens entsteht sie jedoch mit der Entscheidung des Rennens, auf das sich die Wette bezieht, ohne daß es darauf ankommt, ob die Wette verbindlich wird oder nicht. Steuerschuldner ist der Unternehmer des Totalisators oder der Buchmacher. (§§ 10, 11, 13).

Der Gesetzgeber hat ferner in § 12 ausdrücklich bestimmt, daß die Steuerschuld auch entsteht, wenn das Totalisatorunternehmen nicht erlaubt, oder der Buchmacher nicht zugelassen war, obgleich sich dieses auch schon aus der wirtschaftlichen Bedeutung und dem Zweck des Gesetzes ergibt. (§ 4 R. A. O.).

Öffentliche Lotterien und Ausspielungen die im Inlande veranstaltet werden, unterliegen ebenfalls einer Steuer. Diese beträgt 20% des Nennwertes sämtlicher Lose ausschließlich der Steuer, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Lose tatsächlich verkauft werden oder nicht. (§ 17). Lotterie- und Ausspielungsverträge sind nach § 763 B. G. B. nur verbindlich, wenn die Lotterie oder die Ausspielung staatlich genehmigt worden ist. Anderenfalls stellen sie wie die Wettverträge nur haftungslose Schulden dar. Die Veranstaltung öffentlicher Lotterien und Ausspielungen, die für die Lotteriesteuer allein in Frage kommen, wird sogar nach § 286 Str. G. bestraft, wenn sie ohne obrigkeitliche Genehmigung geschieht. Solche Lotterie- oder Spielverträge stellen daher nicht einmal haftungslose Schulden dar, sondern sind nach § 134 B. G. B. nichtig.

Steuerschuldner ist der Veranstalter der Lotterie oder der Ausspielung. Mit Erteilung der behördlichen Genehmigung entsteht der Steueranspruch, spätestens aber in dem Zeitpunkt, zu dem (nach der betr. landesrechtl. Vorschrift) die Genehmigung hätte eingeholt werden müssen. Die Steuer entsteht also ohne Rücksicht darauf, ob die Lotterie oder Ausspielung erlaubt war oder nicht. Der Veranstalter ist ferner verpflichtet, die Steuer schon zu entrichten, bevor mit dem Verkauf der Lose begonnen wird. (§ 19.)

Mit Rücksicht auf die Besteuerung durch das Rennw. u. Lott. G. bezw. durch das frühere Reichsstempelgesetz von 1913, Tarif-Nr. 5, sind Umsätze der Lose öffentlicher Lotterien sowie der Ausweise über Spieleinlagen bei öffentlich veranstalteten Ausspielungen von der Umsatzsteuer befreit. (§ 2, Nr. 6 U. St. G.). Da nach § 35 des R. Stemp. G., auf das die Befreiungsvorschrift Bezug nimmt, den Spieleinlagen die Wetteinsätze bei öffentlich veranstalteten Rennen und ähnlichen öffentlichen Veranstaltungen gleichstehen, so sind auch die Umsätze solcher Wettabschlüsse umsatzsteuerfrei.

Lotteriegewinne und ähnliche außerordentliche Einnahmen, also vor allem auch die Spiel- und Wettgewinne, waren gemäß § 11 Z. 4 des bisherigen Eink. St. G. einkommensteuerpflichtig. Ihre steuerliche Erfassung war jedoch bei widerstrebenden Steuerpflichtigen wohl so gut wie unmöglich. Nach § 6, Abs. 3 des jetzigen Eink. St. G. werden sie ausdrücklich für steuerfrei erklärt.

## X. Titel: Die Steuerpflicht bei Inhaberschuldverschreibungen.

### § 37.

### I. Inhaberschuldverschreibungen und Wertpapiersteuer.

Die verzinzlichen Inhaberschuldverschreibungen inländischer und ausländischer Schuldner unterliegen, wenn sie zum ersten Mal Gegenstand eines Geschäfts unter Lebenden werden, regelmäßig also bei ihrer Ausgabe der in dem §§ 25—35 des Kap. V. St. G. geregelten Wertpapiersteuer. Die Steuerschuld entsteht nach § 27, sobald die Schuldverschreibungen erstmalig im Inlande ausgegeben, veräußert, verpfändet oder zum Gegenstand eines sonstigen Geschäfts unter Lebenden gemacht werden. Es genügt schon, daß irgendwelche Zahlungen auf sie geleistet werden. Dem Erwerber muß irgendein Recht an dem Papier übertragen worden sein. Regelmäßig wird dies durch den Verkauf der Schuldverschreibungen geschehen, doch kann außer den anderen ausdrücklich im Gesetz angeführten Geschäften, z. B. auch Schenkung in Frage kommen. Durch Verträge über die Verwahrung oder Verwaltung von Inhaberschuldverschreibungen wird die Steuerschuld noch nicht begründet.

Eine Ausnahme ist für den Kommissionsverkehr gemacht worden. Die einfache Übereignung von Wertpapieren auf den inländischen Kommittenten, die für Rechnung desselben im Auslande von einem inländischen Kommissionär angeschafft worden sind, und die durch Letzteren zwecks Ausführung des Geschäfts vorgenommen wird, bleibt nach § 27 Abs. 3 noch steuerfrei. Erst wenn das Papier Gegenstand eines weiteren Anschaffungsgeschäfts wird, entsteht die Steuerschuld.

Die Berechnungsgrundlage der Steuer bildet der Nennbetrag der Inhaberschuldverschreibung, und zwar wird die Steuer für jedes einzelne Wertpapier besonders berechnet. Ein Emissionsagio bleibt also steuerrechtlich unberücksichtigt. (§ 28).

Der Steuersatz beträgt für je RM. 100,— bei den Schuldverschreibungen grundsätzlich RM. 4,—, bei denen ausländischer Staaten, Gemeinden, oder Gemeindeverbänden RM. 2,— und schließlich bei denen gewisser inländischer in § 29 aufgezählter Körperschaften und Gesellschaften, die in erster Linie gemeinsätzige Zwecke verfolgen, RM. 0,50. Ist bei ausländischen Schuldverschreibungen der Nennbetrag geringer als RM. 50,—, so beläuft sich die Steuer auf $^1/_{10}$ des bei RM. 100,— in Frage kommenden Steuerbetrages für je RM. 10,—.

Wenn für die Schuldverschreibungen Zwischenscheine ausgegeben waren, so ist der auf diese entrichtete Steuerbetrag bei Feststellung der für die Schuldverschreibungen zu entrichtende Steuer anzurechnen, und ebenso der auf eine Schuldbuchforderung versteuerte Betrag, an deren Stelle die Schuldverschreibungen treten. (§ 30). Schuldverschreibungen, die lediglich zum Zwecke des Umtausches herausgegeben werden, damit die Urkunden also ohne Veränderung des ursprünglichen Rechtsverhältnisses erneuert werden, bleiben steuerfrei, wenn die alten zum Umtausch gelangenden Papiere ordnungsmäßig vernichtet worden sind oder der Steuer nicht unterliegen. (§ 32).

Nach § 34 ist Steuerschuldner, wer das die Steuerschuld begründende Geschäft vorgenommen hat, also z. B. derjenige, der die Schuldverschreibungen ausgibt, oder der erste Veräußerer ausländischer Papiere, der diese im Inlande in den Verkehr bringt. Neben ihm haften aber auch alle Personen, die durch das Geschäft Rechte und Pflichten erworben haben, wie etwa ein die Emission übernehmendes Konsortium oder der erste Erwerber ausländischer Schuldverschreibungen, sowie schließlich auch jeder spätere Erwerber, dem nachgewiesen wird, daß er die Nichterfüllung der Steuerschuld gekannt hat. Es handelt sich hier um eine der im Steuerrecht so häufigen Gesamthaftungen, wobei die Finanzbehörde die Steuer von jedem Beteiligten einfordern kann. Von der Wertpapiersteuer sind befreit die Inhaberschuldverschreibungen des Reichs, der Länder, der inländischen Gemeinden und Gemeindeverbänden, ferner diejenigen der Kreditanstalten inländischer Gemeinden und Gemeindeverbänden, sowie die derjenigen Anstalten und Gesellschaften, deren Erträge ausschließlich dem Reiche, einem Lande, einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband zufließen. (§ 26, Buchst. a.) Um Steuerumgehungen vorzubeugen, ist in § 31 eine Vorschrift neu geschaffen worden, wie sie das alte Reichsstempelgesetz noch nicht kannte. Wenn nämlich die Voraussetzungen, die die Steuerfreiheit oder einen ermäßigten Steuersatz begründet haben, nachträglich wegfallen, so entsteht dadurch auch nachträglich die Steuerschuld nach dem regelmäßigen Steuersatz.

## § 38.

## II. Die Behandlung der Inhaberschuldverschreibungen bei anderen Reichssteuern.

Kapitalerträge von Inhaberschuldverschreibungen gehören zum Einkommen aus Kapitalvermögen und unterliegen daher der Einkommen bezw. Körperschaftssteuer. Hierunter fallen vor allem nach § 37 Abs. 1 Z. 3 Eink. St. G. die Inhaberschuldverschreibungen des Reichs, der Länder, ausländischer Staaten, der in- und ausländischen Kommunalverbände, der Grundkreditanstalten, der Aktiengesellschaft und der sonstigen industriellen Unternehmungen aller Art. Ferner sind zu erwähnen Zins-, Renten- und Gewinnanteilscheine, die selbst fällige oder zukünftige Kapitalerträge anderer Wertpapiere, wie Aktien, Kuxe, Genußscheine oder Anteilscheine sonstiger Körperschaften darstellen und als solche nach § 37 Abs. 1 Z. 1 Eink. St. G. ebenfalls der Einkommensteuer unterliegen. Da die Einkünfte, die in der Hand einer Erwerbsgesellschaft schon als deren Einkommen der Körperschaftssteuer unterliegen, hierdurch nochmals als Einkommen der Gesellschafter versteuert werden, wenn sie als Gewinne an diese ausgeschüttet werden, ergibt sich eine Doppelbesteuerung.

Die Steuer wird wie bei der nichtselbständigen Arbeitstätigkeit an der Quelle erhoben in Form des Steuerabzugs vom Kapitalertrag. Diese Erhebungsform bezweckt eine gleichmäßige Erfassung aller Steuerpflichtigen, da das Kapitaleinkommen erfahrungsgemäß immer dasjenige Einkommen gewesen ist, das sich wegen seiner Beweglichkeit am leichtesten der Besteuerung entziehen konnte. Es mußte

allerdings bei diesem Steuerabzugsverfahren auch die in sozialer Hinsicht unerwünschte Folgeerscheinung mit in Kauf genommen werden, daß auf die Berücksichtigung individueller Verhältnisse der Steuerpflichtigen verzichtet wird. (§ 85, Abs. 2, Eink. St. G.). Der Steuersatz beträgt 10 % des Kapitalertrages, und der Abzug ist ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens des einzelnen Steuerpflichtigen ein endgültiger. Er unterbleibt lediglich in den Fällen, wo Schuldner und Gläubiger die gleiche Person sind, wenn also z. B. ein Anleiheschuldner die von ihm ausgegebenen Teilschuldverschreibungen selbst erworben hat (§ 84).

Das Steuerabzugsverfahren hat ferner zur Folge, daß diese Kapitalerträge auch der beschränkten Steuerpflicht unterworfen sind, sodaß auch im Auslande wohnende Gläubiger von der Steuer betroffen werden. (§ 3 Abs. 1 Eink. St. G.). Die gleiche Regelung ist auch im Ausland allgemein üblich. (Vergl. Komm. von Pissel & Koppe, zu § 83, Eink. St. G. S. 379). Aus wirtschafts-politischen Gründen ist der Reichsfinanzminister jedoch durch § 115 Eink. St. G. bis zum 31. Dezember 1930 ermächtigt, mit Zustimmung des Reichsrates und eines Reichstagsausschusses die Zinsen der sog. Auslandsanleihen von der beschränkten Steuerpflicht zu befreien. Als solche Anleihen kommen diejenigen in Frage, die im Auslande zahlbar und zum Handel an den deutschen Börsen nicht zugelassen sind. Übernimmt der inländische Schuldner die Steuer zugunsten der ausländischen Gläubiger, so ist die Steuer nach § 87 Eink. St. G. so zu berechnen, als ob diese Vereinbarung nicht getroffen wäre. Diese Ausnahmebestimmung ist in das Gesetz mit aufgenommen worden, weil den Gläubigern bei Aufnahme von Krediten im Auslande zugestanden wird, daß ihnen die Zinsen ohne jeden Abzug ausgezahlt werden, wodurch also die Steuer auf den Schuldner abgewälzt wird. Obgleich die Leistungen an den ausländischen Gläubiger dann die Zinsen zuzüglich der vom Schuldner übernommenen Steuern ausmachen, und an sich auch von dieser erhöhten Leistung der Steuerabzug vorgenommen werden müßte, hat es infolge der Bestimmung des § 87 mithin im Interesse der Wirtschaft und zwecks Vereinfachung der Steuerberechnung bei dem 10 prozentigen Abzug von den Zinsen sein Bewenden.

Der Schuldner hat die Steuer bei Fälligkeit der Zinsen einzubehalten und innerhalb einer Woche an das zuständige Finanzamt abzuführen. Zinsschuldner und -gläubiger haften für die Steuerschuld als Gesamtschuldner, dieser jedoch nur in den Fällen, in denen entweder der Steuerabzug nicht vorgenommen wurde oder der Schuldner die einbehaltenen Beträge nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dem Gläubiger dies bekannt war; seine Haftung erlischt im letzteren Falle, wenn er dem Finanzamt von dieser Kenntnis unverzüglich Mitteilung macht (§§ 85, 86, 88).

Der Umsatz von Inhaberschuldverschreibungen unterliegt nicht der allgemeinen Umsatzsteuer, weil ja schon die Anschaffungsgeschäfte über Inhaberschuldverschreibungen durch die Börsenumsatzsteuer erfaßt werden. (§ 35 Kap. V. St. G.). Auch die Lieferungen ausländischer Inhaberschuldverschreibungen bleiben danach von der Umsatzsteuer frei, wenn diese Schuldverschreibungen nach deutschen Rechtsgrundsätzen Wertpapiere darstellen, das Forderungsrecht also dau-

ernd an die Urkunde geknüpft ist und nur von demjenigen ausgeübt werden kann, der auch über die Urkunde verfügen kann. (§ 2 Nr. 2 U. St. G.).

Der Handel mit den sog. Marken und Wertzeichen (Legitimationszeichen) des täglichen Verkehrs wie Theaterkarten, Biermarken usw. ist dagegen nach § 1 Nr. 1 umsatzsteuerpflichtig.

§ 39.

## XI. Titel: Die Steuerpflicht bei Schadensersatzleistungen aus unerlaubter Handlung.

Wie alle sonstigen Schadensersatzleistungen, so unterliegen auch die durch unerlaubte Handlungen begründeten der Einkommensteuer nur in solchen Fällen, wo sie als Ersatz für entgehende Einnahmen des Geschädigten gewährt werden. Sie sind im übrigen, da sie sich ja nicht als Einkünfte des Ersatzberechtigten darstellen, steuerfrei. Durch § 6 Abs. 3 Eink. St. G. werden auch gewisse Schadensersatzleistungen vom steuerbaren Einkommen ausgenommen, die auf den ersten Blick Entschädigungen für entgehende Einnahmen zu bilden scheinen, es aber, wie gleich zu erörtern ist, in Wirklichkeit gar nicht sind. Es handelt sich um die Kapitalabfindungen, die als Entschädigung für den durch Körperverletzung oder Unfälle herbeigeführten gänzlichen oder teilweisen Verlust der Erwerbsfähigkeit an den Geschädigten gezahlt werden. Hier kommen also vorzugsweise Schadensersatzleistungen nach den §§ 823, 836—838, 842, 843 und 847 Abs. 1 B. G. B. in Frage. Wesentlich ist aber, daß es sich um Kapitalabfindungen handelt, die an Stelle einer Rente gezahlt werden, auf die der Geschädigte wegen Verlustes oder Beeinträchtigung seiner Erwerbsfähigkeit einen Anspruch hat. Die Zahlungen einer Rente selbst sind nach § 40 Eink. St. G. steuerpflichtig. Da die Zinsen oder sonstigen Erträge jedoch, die eine einmalige Abfindungssumme abwirft, als Einkommen aus Kapitalvermögen, Grundbesitz oder Gewerbebetrieb der Besteuerung späterhin regelmäßig doch unterliegen, so bedeutet die Steuerfreiheit der Abfindungssumme keinen erheblichen Vorteil gegenüber der Zahlung sofort steuerpflichtiger Rentenbeträge. Die Berechtigung der unterschiedlichen Behandlung der Kapitalabfindung und der Rente, die beide aus gleichen Gründen als Schadensersatz gezahlt werden, liegt darin, daß die Rente als Entschädigung für entgehende Einnahmen gezahlt wird, während die Abfindungssumme den Ersatz für die verlorengegangene Erwerbsfähigkeit darstellt, und erst die Zinsen oder sonstigen Erträge dieser Abfindungssumme als Entschädigungen für die entgehenden Einnahmen in Frage kommen. Während diese bei der Rente also selbst ersetzt werden, ersetzt die Abfindungssumme nur den Verlust der Einnahmequelle und stellt mithin an sich noch keine Entschädigung für entgehende Einnahmen dar. Dasselbe gilt auch für die gleichfalls steuerfreien Kapitalabfindungen, die als Entschädigung für die durch Verschulden eines dritten erfolgte Tötung eines gegenüber dem Empfänger Unterhaltspflichtigen gezahlt werden. Die Schadensersatzpflicht beruht in solchen Fällen auf § 845 B. G. B. (Strutz, Komm. zum Eink. St. Ges. von 1920, Anm. 11—17 zu § 12).

# Schrifttums-Verzeichnis.

**Ball,** Steuerrecht und Privatrecht. (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Verlag von J. Bensheimer, Mannheim, Berlin, Leipzig 1924.
— Einführung in das Steuerrecht, J. Bensheimer, Mannheim 1925.

**Becker,** Handausgabe der Reichsabgabenordnung. Carl Heymanns Verlag, Berlin 1922.

**Begründung** zum Umsatzsteuergesetz von 1918.
„ zum Umsatzsteuergesetz von 1925.

**Beuck,** Komm. zum Vermögenssteuerges., Industrieverlag Späth & Linde, Berlin 1925.

**Boethke und Bergschmidt,** Komm. zum Grunderwerbssteuergesetz, Carl Heymanns Verlag, Berlin 1920.

**Ehm,** Komm. zum Erbschaftssteuergesetz, Verlag v. Dr. O. Schmidt, Köln 1921.

**Finger,** Komm. zum Erbschaftssteuergesetz in der Fassung vom 22. August 1925, Verlag von Fr. Vahlen, Berlin.

**Fuisting-Strutz,** gr. Komm. zum preuß. Einkommensteuergesetz, Carl Heymanns Verlag, Berlin 1915.

**Fuisting,** Bd. IV. Grundzüge der Steuerlehre, Carl Heymanns Verlag, Berlin 1902.

**Greiff,** Komm. zum Reichsstempelgesetz, 2. Aufl., Verlag von Franz Vahlen, Berlin.

**Heinitz,** Komm. für das preußische Stempelgesetz, 3. Aufl., Verlag von Otto Liebmann, Berlin.

**Hensel,** Steuerrecht, Verlag von Julius Springer, Berlin 1924.

**Kloß** und **Schwarz,** Handausgabe des Kapitalverkehrssteuergesetzes, Verlag von Otto Liebmann, Berlin 1922.

**Koppe,** Jahrbuch des Steuerrechts 1920, Industrieverlag Späth & Linde, Berlin.

**Lindemann,** Komm. zum Umsatzst. Ges., Guttentagsche Gesetzessammlung, 2. Auflage.

**Lion,** Bilanzsteuerrecht, Franz Vahlen, Berlin, 1922.

**Merk, Wilh.,** Steuerschuldrecht, J. C. B. Mohr, Tübingen 1926.

**Mrozek,** Komm. zur Reichsabgabenordnung, 2. Aufl., Verlag von Dr. O. Schmidt, Köln 1922.

**Oertmann,** Der Arbeitslohn. Bücherei des Arbeitsrechts Bd. 16, Reimar Hobbing, Berlin 1921.

**Pissel & Koppe,** Komm. zum Einkommensteuergesetz von 1925, Industrieverlag, Späth & Linde, Berlin.

**Popitz,** Komm. zum Umsatzsteuergesetz von 1918, Verlag von Otto Liebmann, Berlin 1918.

— Komm. zum Umsatzsteuergesetz von 1919, Verlag von Otto Liebmann, Berlin 1921.

**Rosendorff,** Komm. zum Körperschaftssteuergesetz von 1925, Industrieverlag Späth & Linde, Berlin.

**Scholz,** Komm. zum Umsatzsteuergesetz von 1919, Verlag v. Dr. Otto Schmidt, Köln 1921.

**Strutz,** Handausgabe des Einkommensteuergesetzes von 1920, Verlag von Otto Liebmann, Berlin 1920.

— Handbuch des Reichssteuerrechts, Industrieverlag, Berlin 1924.

**Waldecker,** Deutsches Steuerrecht, Verlag v. Ferdinand Hirt, Breslau 1924.

# Inhaltsverzeichnis.

# Lebenslauf.

Ich, Paul Schlingmann, wurde am 29. Mai 1900 als Sohn des Kaufmanns Gustav Adolf Oskar Schlingmann in Bremen geboren, wo ich zunächst die Vorschule und später das neue Gymnasium besuchte. 1918 wurde ich aus Unterprima zum Heeresdienst einberufen. Nach meiner Entlassung im Oktober 1918 nahm ich an einem Kriegsteilnehmerkursus auf dem Realgymnasium in Bremen teil und bestand im Oktober 1919 die Reifeprüfung. Ich studierte dann in Frankfurt, Marburg, und Hamburg Rechtswissenschaft und bestand im Januar 1923 am Hanseatischen Oberlandesgericht die erste juristische Staatsprüfung. Nach dreijähriger Referendartätigkeit am bremischen Amts- und Landgericht wurde ich nach Ablegung der zweiten juristischen Staatsprüfung im August 1926 in Bremen als Rechtsanwalt zugelassen. Die mündliche Doktorprüfung bestand ich am 26. Juni 1926 in Marburg.

Gedruckt in der
Hofbuchdruckerei H. M. Hauschild,
Bremen